

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA VEŘEJNÉ EKONOMIKY

Odpisové politiky členských zemí Evropské unie  
Depreciation Policies in EU Member States

Student: Bc. Renata Hampelová

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Jan Široký, CSc.

Ostrava 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra veřejné ekonomiky

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Renata Hampelová**  
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa  
Studijní obor: 6202T055 Veřejná ekonomika a správa  
Specializace: 00 Veřejná ekonomika a správa  
Téma: Odpisové politiky členských zemí Evropské unie  
Depreciation Policies in EU Member States

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Charakteristika korporátní daně
  3. Vymezení odpisů
  4. Analýza odpisové politiky v zemích Evropské unie v období 2004 - 2010
  5. Srovnání odpisových politik zemí Evropské unie
  6. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2009*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD, 2009. 892 s.  
ISBN 978-90-8722-076-1.  
ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.  
VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 355 s.  
ISBN 978-80-86324-86-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 29.04.2011

doc. Ing. Petr Tománek, CSc.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

### **Místopřísežné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně a uvedla jsem všechny použité podklady a literaturu. Přílohy 1, 2, 3 jsem zpracovala podle uvedených zdrojů.

V Ostravě 29.4.2011

.....  
Bc. Renata Hampelová

# OBSAH

<b>1. ÚVOD</b>	<b>1</b>
<b>2. CHARAKTERISTIKA KORPORÁTNÍ DANĚ</b>	<b>3</b>
2.1. Pojetí daně ze zisku firem	4
2.2. Dopad daně ze zisku společnosti	6
2.3. Poplatníci daně	8
2.4. Základ daně	9
2.5. Sazba daně	11
2.5.1. Efektivní průměrná daňová sazba	15
2.5.2. Efektivní marginální daňová sazba	16
<b>3. VYMEZENÍ ODPISŮ</b>	<b>18</b>
3.1. Historie účetních odpisů	19
3.2. Typy odpisů	20
3.2.1. Účetní odpisy	22
3.2.2. Daňové odpisy	23
3.3. Analýza daňových odpisů České republiky během let 2004 – 2010	25
<b>4. ANALÝZA ODPISOVÉ POLITIKY ČLENSKÝCH ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE V OBDOBÍ 2004 - 2010</b>	<b>30</b>
4.1. Odpisová politika zakládajících členů Evropské unie	31
4.2. Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 1973	37
4.3. Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 1981 a roku 1986	39
4.4. Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 1995	42
4.5. Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské Unie v roce 2004	44
4.6. Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 2007	50
<b>5. SROVNÁNÍ ODPISOVÝCH POLITIK ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE</b>	<b>52</b>
5.1. Srovnání odpisové politiky zemí Evropské unie s rokem 2004	53
5.2. Efektivní daňové sazby členských zemí Evropské unie během let 2004 – 2010	56

5.2.1. Efektivní mezní daňová sazba v členských zemích Evropské unie.....	57
5.2.2. Efektivní průměrná daňová sazba v členských zemích Evropské unie.....	58
5.3. Změny efektivních daňových sazeb v souvislosti se změnami odpisů.....	60
<b>6. ZÁVĚR.....</b>	<b>64</b>

**Seznam použité literatury**

**Seznam zkratek**

**Prohlášení o využití výsledků diplomové práce**

**Přílohy**

# 1. ÚVOD

Název mé diplomové práce je „**Odpisové politiky členských zemí Evropské unie**“. Odpisová politika je součástí fiskální politiky jednotlivých států EU. Znamená to tedy, že fiskální politika je národní veřejnou politikou. Hlavním cílem fiskální politiky je udržení ekonomického růstu a zaměstnanosti, zachování ekonomické stability a tlumení výkyvů hospodářského cyklu. **Cílem diplomové práce je kvalifikovat závislost mezi změnou v odpisové politice a změnou v efektivních daňových sazbách.** Práce je rozdělena do čtyř částí.

V první části mé diplomové práce se budu zabývat charakteristikou korporátní daně, jejími pojetími, dopady, poplatníky, ale také základem daně a sazbou daně ze zisku. Sazba daně ze zisku se rozlišuje na nominální, která nedává možnost provádět mezinárodní srovnání a sazbu daně ze zisku efektivní, která se dále dělí na efektivní průměrnou a marginální daňovou sazbu.

Druhá kapitola diplomové práce je nazvána „Vymezení odpisů“. V této části se budu věnovat majetku, který je možno odepisovat, možnostmi jeho odepisování a uplatněním odpisů na odpočtech z daně z příjmů. Na konci této kapitoly provedu analýzu odpisové politiky České republiky během let 2004 – 2010. Pro zajímavost uvedu v této kapitole také historii odpisů.

V třetí kapitole s názvem Analýza odpisové politiky členských zemí Evropské unie během let 2004 – 2010 budu charakterizovat u všech členských zemí EU jejich odpisovou politiku od roku 2004. Rok 2004 jsem si vybrala jako výchozí proto, že do společenství přistoupilo nejvíce kandidátských zemí vč. České republiky. V této kapitole bude použita řada tabulek pro lepší přehled změn v odpisech. Členské země EU budou seřazeny podle roku jejich přistoupení do Společenství.

Poslední část mé diplomové práce se bude věnovat srovnání odpisových politik zemí Evropské unie. Jelikož jsou povoleny dvě metody odepisování majetku, zachytím jejich možnost použití u každého členského státu v tabulce. Dále se zde budu zabývat pozitivními a negativními změnami v odpisové politice, kdy výchozím rokem pro srovnání bude

již zmíněný rok 2004. Ke konci této kapitoly zmíním také změny v efektivní mezní a průměrné daňové sazbě.

Změna v odpisech by se měla projevit také ve změně efektivní sazby, proto jsem si zvolila hypotézu „*na diferenci statutární a efektivní sazby korporátní daně mají významný vliv odpisy*“.

Abych svůj stanovený cíl mohla potvrdit nebo vyvrátit, musím také provést analýzu efektivních daňových sazeb všech členských států EU. Provedené analýzy odpisové politiky a efektivních daňových sazeb (průměrné i mezní) znázorním pro lepší přehlednost do tabulek. V práci používám metody **analýzy, dedukce komparace a syntézy**.

Za synonyma považuji v práci pojmy korporátní daň, daň z příjmů právnických osob a daň ze zisku. Veškerá použitá data pro odpisové politiky členských zemí EU i jejich statutární daňové sazby jsem získala z anglických publikací **European Tax Handbook z let 2004 – 2010**. Práce vychází z legislativních předpisů účinných k 31.12.2010 a byla dána k vazbě dne 19. 4. 2011.

## 2. CHARAKTERISTIKA KORPORÁTNÍ DANĚ

Daň ze zisku firem, neboli daň z příjmů právnických osob, jak se tato daň v České republice nazývá, je definována jako univerzální důchodová daň, která se řadí mezi přímé daně. Tato daň je poměrně mladou daní v moderních daňových systémech a podléhá jí všechny právnické osoby. Daň se ukládá na zisky registrovaných společností, ne neregistrovaných.

Vymezení právnických osob dle zákona o daních z příjmů konstatuje, že právnickou osobou jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu dle zvláštního právního předpisu (zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích).<sup>1</sup>

Dle mezinárodní klasifikace daňových příjmů OECD se daň ze zisku společností a ostatních právnických osob dělí na: daně z důchodu, ze zisku a kapitálových výnosů, na daně jednotlivců a daně společností.

V této kapitole se budu podrobněji věnovat dani ze zisku firem. Daň ze zisku firem má své odpůrce i zastánce, a tak se budu různým pojetím této daně věnovat v začátku kapitoly.

U daně ze zisku společností se sleduje také její dopad na ekonomiku i chování lidí. Zavedení daní způsobuje distorzní účinky, které budu podrobněji charakterizovat. Jakoukoliv daň platí osoby neboli poplatníci daně. Poplatníky daně z příjmů lze rozdělit dle různých hledisek např. na daňové rezidenty, nerezidenty, podnikatelské a nepodnikatelské subjekty.

Daň ze zisku právnických osob je ukládána sazbou daně ze základu daně. Jelikož však v zemích Evropské unie nedošlo k harmonizaci daně ze zisku firem, položky započítávané a nezapočítávané do základu daně se liší dle standardů jednotlivých zemí. Sazbě daně se věnuji v závěru této kapitoly. Rozdíl budu hledat především v sazbě daně efektivní a nominální.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.



## 2.1 Pojetí daně ze zisku firem

V posledních desetiletích se vedou spory o to, zda má daň ze zisku vůbec existovat. Existenci daně ze zisku firem vysvětlují dvě pojetí, integrační a absolutistické.

**Integrační pojetí** vidí problém zdanění na úrovni korporací v tom, jak zahrnout všechny příjmy důchodu do základu daně individuálního důchodu. Argumentuje především tím, že daň nakonec platí jednotlivci, proto spravedlivé zdanění lze uplatnit jen při zdanění osob. Zastánci integračního pojetí dále tvrdí, že důchod má být zdaňován jako celek v rámci globálního důchodového pojetí, tedy bez ohledu na jeho zdroj.<sup>2</sup> Tvrdí, že zisk společnosti je zdaňován dvakrát, jednou jako daň ze zisku společnosti a podruhé jako daň ze zisku fyzických osob.

Zastánci **absolutistického (klasického) pojetí** kritizují pojetí integrační, jelikož vychází z nerealistické představy o společnosti. Největší společnosti jsou právníckými jednotkami, které jsou samostatné a mají oddělenou zdanitelnou kapacitu. Je tedy správné zdaňovat společnost absolutní daní. Toto tvrzení je však těžko udržitelné. Všechny daně totiž nakonec platí jednotlivci, tedy fyzické osoby. Absolutistické pojetí daně ze zisku firem vychází z předpokladu, že daň dopadá na zisk a nepřenáší se na fyzickou osobu.

### **Dalšími důvody pro existenci daně ze zisku společnosti jsou:**

- Užitek, kdy vláda poskytuje řadu služeb a mnohé služby nevyužívají jen společnosti, ale i další podnikatelské subjekty. Racionální by bylo, kdyby se na podnikatelské operace ukládala obecná daň než daň ze zisku firem. Daň z užitků by pokrývala náklady, které jsou spojeny s poskytováním veřejných statků a služeb a nežádala by za užitek poplatek, který nic nestojí. Většinu veřejných služeb zajišťuje místní a státní úroveň vlády.
- Základ daně právnícké osoby se stanoví jednodušeji a je lepší možnost jeho kontroly.
- Daň z příjmů právníckých osob umožňuje také rychlejší přesun do veřejného rozpočtu.
- Právníká osoba může mít jiné cíle než její vlastníci a zde daň z příjmů právníckých osob může ovlivňovat její chování.

---

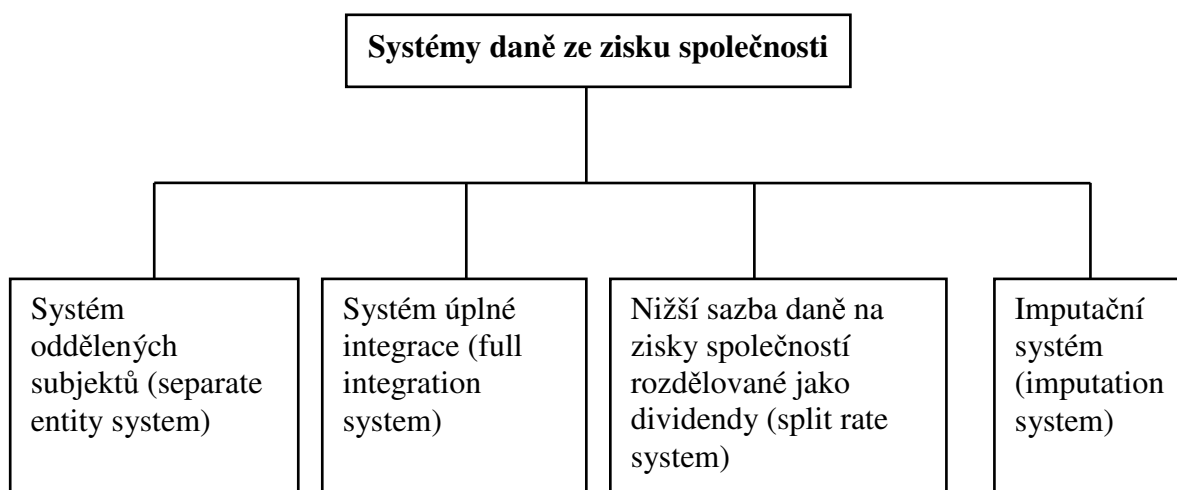
<sup>2</sup> Podle MUSGRAVE, R.; MUSGRAVEOVÁ P. (1994), s. 344.

### Hlavní nedostatky daně ze zisku společnosti jsou skutečnosti, že:

- společnosti nemají zvláštní zdaňovací kapacitu, jelikož se jejich zisky nakonec přemění v zisky (důchody) jednotlivců;
- společnosti přesouvají daň na jiné subjekty, kdy daň ze zisku firem nemusí být placená vlastníky firem, ale může se přesouvat do cen nebo na zaměstnance;
- je problém definování „zdanitelného zisku“;
- je problém dvojího zdanění týkající se především dvojího zdanění dividend;
- společnosti platí za využívání veřejných služeb v zemi, ve které mají sídlo a kde podnikají;
- daň kompenzuje omezenost ručení právnických osob za závazky, kdy fyzická osoba ručí za své závazky z podnikání celým svým majetkem, zatímco právnická osoba ručí jen do výše upsaného jmění;
- se zdaňují i zisky na personální úrovni, které unikly zdanění;
- daň lze využít v hospodářské politice na podporu domácích činností.<sup>3</sup>

Daň ze zisku společnosti se může rozdělit do několika systémů, jak znázorňuje schéma č. 2.1: Systémy daně ze zisku společnosti: systém oddělených subjektů (separate entity system), systém úplné integrace (full integration system), nižší sazba daně na zisky společností rozdělované jako dividendy (split rate system) a imputační systém (imputation system).<sup>4</sup>

**Schéma č. 2.1: Systémy daně ze zisku společnosti**



Zdroj: vlastní zpracování dle JACKSON, P. M., BROWN, C. V. (2003)

<sup>3</sup> Volně podle KUBÁTOVÁ, K. (2000), s. 176.

<sup>4</sup> Volně podle JACKSON P. M.; BROWN C. V. (2003), s. 594.

**Systém oddělených subjektů** bývá někdy nazýván jako systém klasický. Společnost je v tomto systému chápána jako subjekt odlišný od akcionářů a proto je také zvlášť zdaňována. Daň z důchodu společností i daň z osobních důchodů jsou tedy ukládány nezávisle. Z této situace tedy plyne, že osobní důchody jsou zdaňovány dvakrát, jednou jako důchod společnosti a podruhé jako osobní důchod. Tento typ daňové soustavy uplatňují země jako jsou např. Lucembursko, Švýcarsko, Nizozemí, Spojené státy.

**Systém plné integrace** je opakem systému oddělených subjektů. Společnost je vytvořená akcionáři a daň je vybírána srážkou. Tato srážka se připisuje k prospěchu akcionářů. Podíl akcionářů na společnosti je zdaňován osobní důchodovou daní, lze tedy zrušit daň korporátní. Tento systém nebyl nikdy plně uplatněn. Některé znaky systému je možno sledovat ve Spojených státech při zdanění malých firem.

**Systémem nižší sazby daně na zisky společností rozdělované jako dividendy** je zajišťován úlevou na zisky společnosti. Zisky společnosti jsou zdaňovány nižší sazbou daně a použití tohoto systému se uplatňuje především v Německu.

Posledním zmiňovaným systémem je **systém imputační**. Hlavním účelem tohoto systému je předejít dvojímu zdanění. Část daně ze zisku korporací se stává součástí osobní daňové povinnosti akcionářů. Systém se uplatňuje ve Spojeném království.

## 2.2 Dopad daně ze zisku společnosti

Uložení daně způsobuje v ekonomice distorzí efekty, tzv. zkreslení v daných veličinách. Při zavedení nové daně dochází ke změně v relativních cenách, relativních užitech a výnosech. Jakákoliv změna v daních má vliv na chování lidí. Jednotlivci se snaží dosáhnout co nejvyššího užítu a zároveň co nejnižšího daňového zatížení, nebo se zcela daním vyhnout.

Lidé mají averzi k riziku, ale pro společnost je důležité, aby v ní existovali jedinci, kteří jsou ochotni rizikově podnikat. Bez rizikového podnikání nedochází k ekonomickému růstu a ekonomika dobře neprosperuje. Daně u rizikových investic mohou riziko ještě zvýšit. Čistý zisk z podnikání se zmenší daní a případná ztráta zůstává nezměněna. Z tohoto důvodu

daňové zákony umožňují odečítat ztrátu z podnikání od základu daně z jiného podnikání, nebo v příštích letech.<sup>5</sup>

**Distorzní účinky** daně ze zisku společnosti je možno vysledovat **mezi dividendami a zadrženými zisky**. Dividendy jsou zdaňovány více v porovnání se zadrženými výdělky, tedy stimulují firmy ke zvyšování zadržovaných zisků. Tento systém znevýhodňuje nové firmy. Zdanění dividend snižuje podíl distribuovaných zisků ve formě dividend. Pokles dividend tak snižuje osobní úspory naspořené akcionáři.

Dále se k distorzním účinkům mohou zařadit **distorze mezi financováním z vlastního jmění a financováním z dluhu**. Při financování z dluhu se investorům platí úrok, zatímco při financování z vlastního jmění se vyplácí dividendy akcionářům. V nejistém prostředí jsou firmy povinny plnit své závazky dříve, než závazky vůči svým věřitelům.

U daně ze zisku společnosti se musí také uvažovat s formálním (zákonným) a skutečným dopadem daně. Zákonný dopad daně je důležitý z hlediska daňové praxe, kdy poplatníci daně jsou povinni daně řádně a včas platit. V případě, že tak neučiní, hrozí jim sankce. Skutečný dopad daně se týká jen jednotlivců, jelikož i při platbě daně ze zisku společnosti tato daň dopadá vždy na jednotlivce. Tento dopad je důležitý z hlediska ekonomického.

U daně ze zisku společnosti se také rozlišují krátkodobé a dlouhodobé efekty. **V krátkém období** platí daň ze zisku společnosti její vlastníci. V tomto období neexistuje přesouvání daně ani na spotřebitele pomocí zvyšování cen a ani na výrobní faktory při snižování cen těchto výrobních faktorů. Maximalizuje-li firma své zisky, tak daň neovlivní cenu ani výstup, jelikož se daň ukládá na zisky. Daň tak neovlivňuje poptávku a náklady.

Jestliže však nedochází k maximalizaci zisku, dochází ke snižování výstupu a daň se tak přenáší na dodavatele vstupů, protože vstupů potřebujeme méně. Může však také dojít ke zvýšení ceny, která má dopad na spotřebitele. V krátkém období jsou tedy účinky závislé na maximalizaci zisku firem.

---

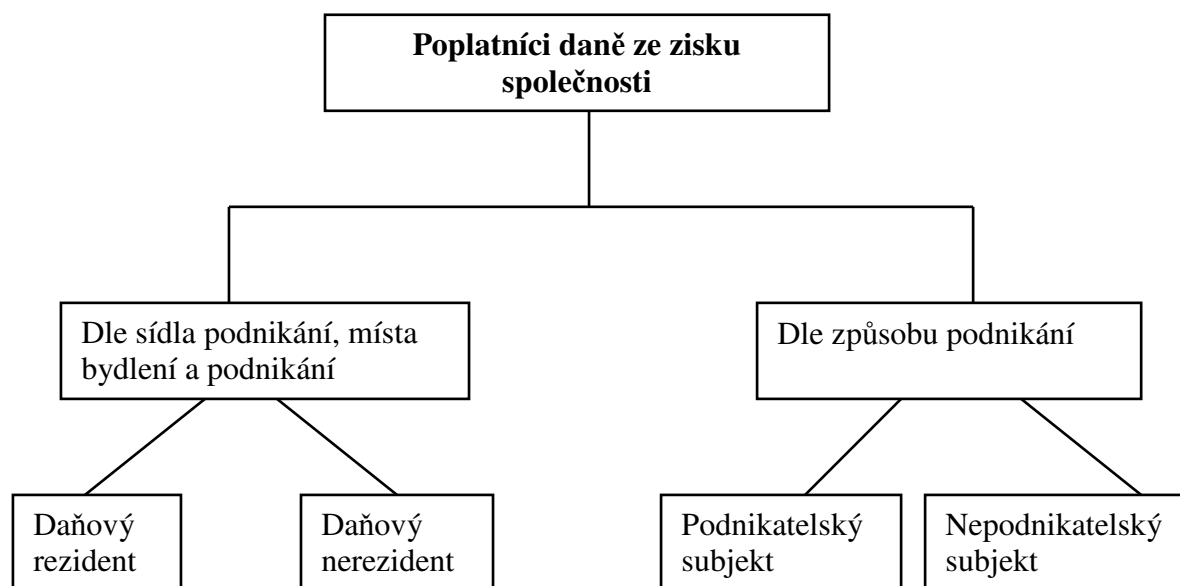
<sup>5</sup> Volně dle KUBÁTOVÁ, K.; VÍTEK, L. (1997), s. 81.

**Dlouhé období** se vyznačuje vysokou elasticitou nabídky kapitálu. Daň by tedy nemuseli nést vlastníci kapitálu, ale byl by o ni zvýšen hrubý výnos z kapitálu. Pokud by se tedy daň vztahovala na kapitál registrovaných i neregistrovaných společností, docházelo by k tomu, že by se využívalo méně kapitálu a výstup ekonomiky by byl menší. Daň se však vztahuje jen na registrované společnosti, a tak daň nesou i pracovníci a spotřebitelé.

## 2.3 Poplatníci daně

I přesto, že nedošlo k úplné harmonizaci přímých daní, lze poplatníky daně ze zisku firem rozdělit dle několika hledisek. Nejen u daně ze zisku firem přistupují státy odlišně k osobám, které v daném státě bydlí, sídlí, podnikají a k ostatním osobám. Z těchto důvodů se člení poplatníci na daňové rezidenty a nerezidenty. Dále se poplatníci daně ze zisku firem dělí na podnikatelské a nepodnikatelské subjekty. Rozdělení poplatníků znázorňuje schéma č. 2.2.

**Schéma č. 2.2: Poplatníci daně ze zisku společnosti**



Zdroj: vlastní znázornění dle VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. (2010), s. 84.

**Daňovým rezidentem** je každá právnická osoba, která má sídlo nebo místo vedení na území daného státu. Tento rezident má neomezenou daňovou povinnost, tedy platí daň ze zisku společnosti z domácích i zahraničních příjmů. Za daňového rezidenta se považuje

také osoba, která má sídlo v zahraničí, ale místo jejího skutečného vedení je v zemi, kde má osoba trvalý pobyt a odtud vydává příkazy osobám odpovědným za řízení a provoz společnosti.

**Daňovým nerezidentem** je právnická osoba, jejíž sídlo je v zahraničí a nemá na území státu místo vedení. V daném státě tedy zdaňuje jen příjmy plynoucí ji na jeho území. Daňový nerezident má neomezenou daňovou povinnost a dani ze zisku firem podléhá jen ze zisku plynoucího mu na území daného státu. Daňový nerezident zdaňuje příjmy (zisky) prostřednictvím stálé provozovny.<sup>6</sup>

**Podnikatelské subjekty** jsou založeny za účelem podnikání. Dani ze zisku firem podléhají veškeré příjmy z jejich činností a z nakládání s majetkem.

**Nepodnikatelské subjekty** nejsou založeny za účelem dosažení zisku. Dani ze zisku firem podléhají v omezeném rozsahu. Při výpočtu této daně se provádí úprava základu daně. Ke zdanění ze zisku firem nepodnikatelských subjektů přistupují některé státy odlišně. Kdyby byly nepodnikatelské subjekty vyloučeny ze zdanění jejich příjmů, měly by nižší náklady podnikání, což by vedlo ke konkurenční výhodě oproti podnikatelským subjektům.

## 2.4 Základ daně

V rámci Evropských společenství proces harmonizace přímých daní stagnuje. Důvody jsou především v rozdílnosti účetních systémů členských zemí a v neochotě členských států k harmonizaci. Rozdílnost účetních systémů je dána tím, že existují dva typy účetnictví.

Tzv. daňové účetnictví (v Německu, Rakousku), kdy hospodářský výsledek se neliší od daňového základu a účetnictví (anglosaské země), kdy je možno hospodářský výsledek upravovat a až poté se dojde ke zdanitelnému základu. Zásahy do suverénních záležitostí způsobují neochotu členských států k harmonizaci.

---

<sup>6</sup> Stálá provozovna – místo na území státu sloužící k výkonu činnosti daňového nerezidenta. Např. dílna, staveniště...

Protože je harmonizace přímých daní EU nemožná z politických důvodů, přijímají státy Evropské unie doporučení OECD k bilaterálním a multilaterálním smlouvám, které se týkají přímého zdanění.<sup>7</sup>

Podnikatelské subjekty jsou právnickými osobami a mají povinnost vést účetnictví. U těchto poplatníků je úzká vazba mezi účetním výsledkem hospodaření a základem daně. Výsledek hospodaření má blízko k disponibilnímu důchodu, tedy k tomu, co poplatníkovi zbude po jeho využití. Existují různé přístupy základu daně z příjmů právnických osob ve vztahu k účetnímu výsledku hospodaření. Základ daně může do určité míry kopírovat účetní výsledek hospodaření, nebo se stanoví bez ohledu na účetní vykazování.

Základ daně se stanoví za zdaňovací období, kterým bývá zpravidla kalendářní rok. Může se také stanovit za hospodářský rok, tzn., že zdaňovací období nemusí mít vždy 12 měsíců. Někdy je osoba povinna podat daňové přiznání, vypočítat a zaplatit daň za kratší období.

Základ daně právnických osob se při odvození z výsledku hospodaření před zdaněním upravuje. Výsledek musí být očištěn o vliv mezinárodních účetních standardů. Do daňového základu zahrnuje většina zemí příjmy z podnikání a ostatní příjmy, které nejsou získány podnikatelskou činností.

Základem daně jsou tedy ty druhy příjmů, ze kterých se daň vybírá prostřednictvím správců daně. Před výplatou se z tohoto základu strhne daň a samotně zdaňované příjmy je nutné ze základu daně vyloučit, aby nedošlo ke dvojímu zdanění.

Účetní výsledek hospodaření je vypočítán z výnosů a nákladů. Snaha o sjednocení pravidel základů daně z příjmů vede k tomu, že některé položky zobrazené ve výsledku hospodaření se nahrazují úhradovým principem, tzn., že ze základu daně se odstraňuje časové rozlišení výnosů a nákladů. Tyto zásady je třeba přenášet do jiných zdaňovacích období. Příkladem mohou být rezervy nebo opravné položky.

I když rozdílnost daňových základů neumožňuje jejich mezinárodní srovnávání, je možné nalézt určitou podobnost v těchto základech. Při mezinárodním srovnávání nejsou dostupné

---

<sup>7</sup> Volně dle KUBÁTOVÁ, K.; VÍTEK, L. (1997), s. 180.

údaje o daňovém vypořádání rezerv a výdajů na výzkum a vývoj, ty jsou v jednotlivých zemích různé. Do daňového základu se většinou zahrnují příjmy z podnikání a ostatní příjmy, které nebyly získány podnikatelskou činností.

Zdanitelný příjem se tedy liší tím, zda jsou účetní standardy odvozeny od daňové legislativy, nebo se daňové zákonodárství uplatňuje v účetní praxi. Příkladem může být Dánsko, kde stát zasahuje do účetnictví firem s cílem zdanit určité typy a rozsahy příjmů.<sup>8</sup>

Vyspělé země také ošetřují odepisování aktiv. Způsoby odepisování jednotlivých zemí se liší. Je možné přijmout odpisový režim, který zaručuje, že daňové odpisy se velmi podobají odpisům ekonomickým, nebo odpisový režim, ve kterém jsou odpisy stanovovány obecněji.

Pro snadnější způsob zjištění odpisů se využívají metody lineárního odepisování, nebo degresivního odepisování. Charakteristikou odpisů a metod se budu podrobněji zabývat v následujících kapitolách.

## 2.5 Sazba daně

U sazeb daně ze zisku firem není nutná progresivita. Korporace nejsou lidé, a tak jedna sazba snižuje možnost daňových úniků. V některých zemích jsou však malým a středním firmám poskytovány menší sazby daně. Může však nastat též opačná situace, kdy např. v Nizozemí jsou nejvyšší zisky zdaňovány nejnižší sazbou daně.

Při stanovení sazeb jak daně ze zisku korporací, tak sazeb osobní důchodové daně dochází obvykle ke koordinaci. Velmi často je sazba daně ze zisku korporací sjednocována s nejvyšší mezní sazbou u osobních důchodů. Toto stanovení má své opodstatnění v tom, aby se lidé nerozhodovali o osobním investování nebo o investování prostřednictvím společností na základě daňové sazby.

Výše sazeb daně ze zisku firem jsou v různých zemích různé. Právnícké osoby využívají tuto sazbu daně jako jeden z prostředků pro rozhodnutí o umístění svého podniku v dané zemi. Problémem je však různorodost národních daňových systémů. Statutární daňové sazby

---

<sup>8</sup> Volně dle KUBÁTOVÁ, K.; VÍTEK, L. (1997), s. 174.



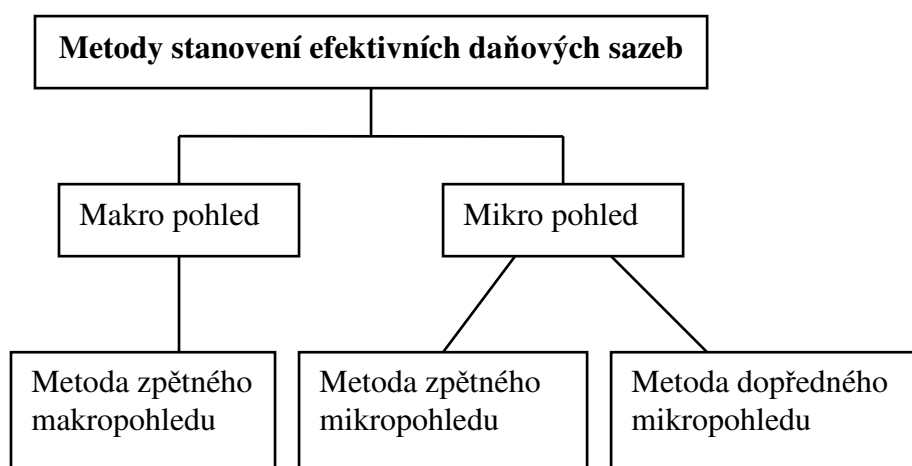
v sobě mohou zahrnovat různé nominální daňové úlevy i účinky daňových přírážek nebo slev, včetně daňových sazeb týkajících se lokálních daní. Statutární daňové sazby tedy nemohou plnit úlohu objektivního ukazatele pro účely vzájemného srovnání zatížení v různých státech.<sup>9</sup> Vývoj nominálních sazeb daní zemí Evropské unie během let 2004 - 2010 je uveden v příloze č. 1.

Měřítkem pro efektivní zdaňování korporací jsou tzv. **efektivní korporátní daňové sazby**. Tyto sazby berou v úvahu velikost statutárních daňových sazeb z příjmů korporací, ale i jiné aspekty daňových systémů, které určují celkovou částku efektivně placených daní.

Efektivní daňové sazby se využívají především na vládní úrovni, kdy umožňují mezinárodní srovnávání daňových systémů.

Existují tři různé metody pro stanovení efektivních daňových sazeb. Jedná se o metodu zpětného makropohledu, zpětného mikropohledu a dopředného mikropohledu, které jsem znázornila pomocí schématu č. 2.3.

**Schéma č. 2.3: Metody stanovení efektivních daňových sazeb**



Zdroj: vlastní znázornění dle BLECHOVÁ, B. (2008)

Rozdíl mezi makro a mikro pohledem je dán především používanými daty. Makropohled vypočítává efektivní daňové sazby z makroekonomických dat národního účetnictví jednotlivých států. Mikropohled vypočítává efektivní daňové sazby z finančních výkazů jednotlivých společností. Zpětný pohled používá data týkající se reálného života společností

<sup>9</sup> BLECHOVÁ, B. (2008), s. 1

a přístup s dopředným pohledem využívá data týkající se určitých budoucích podnikatelských rozhodnutí společností.

**Metody zpětného makropohledu** využívají data národního účetnictví jednotlivých států, která jsou publikována jednotlivými národními či mezinárodními organizacemi jako jsou např. OECD, Evropská komise, národní statistické instituce. Tyto data poskytují časové řady pro sledování změn efektivního daňového zatížení. Efektivní daňové sazby jsou stanoveny jako poměr agregovaných daní z příjmů nebo zisku placených korporacemi k hodnotě daňového základu. Daňovým základem může být např. agregovaný hrubý výsledek hospodaření, HDP nebo celkový daňový výnos ve státě. Dále to může být čistý provozní výsledek hospodaření nefinančních a finančních korporací, rozdíl mezi přijatými a placenými úroky, příjmy z pojištění majetku, nájemné z pozemků a tento daňový základ označujeme jako implicitní korporátní daňové sazby. Tyto sazby měří skutečné či efektivní průměrné daňové zatížení přímo nebo nepřímo uvalené na různé druhy ekonomických příjmů, které mohou být potenciálně zdaněny v jednotlivých členských státech EU. Výhodou těchto agregovaných ukazatelů je vzájemná srovnatelnost národních účetních dat dle Evropského systému účtu.

Implicitní daňová sazba je definována jak ze spotřeby, tak z kapitálových příjmů. Implicitní daňová sazba ze spotřeby je stanovena jako podíl celkových spotřebních daní a celkových výdajů na spotřebu domácností na daném ekonomickém teritoriu. Implicitní daňová sazba z kapitálových příjmů je však definována úžeji. Tato sazba se týká příjmů z podnikání, které zahrnují oblast korporací i oblast domácností a jsou ovlivňovány mnoha faktory. Čítec implicitní daňové sazby z kapitálu je stanoven z daňových výnosů pocházejících z kapitálových příjmů korporací a z daňových výnosů kapitálových příjmů domácností včetně OSVČ.

Metoda zpětného makropohledu se vyznačuje svou jednoduchostí. Data potřebná pro výpočet jsou totiž snadno dostupná. Problémem však je agregovaný hrubý provozní výnos hospodaření, do kterého se zahrnují výnosy ze zemědělství, lesního hospodářství, výnosy z autorských honorářů, z nájemného, výnosy z kapitálových aktiv a výnosy institucí osvobozených od daně. Nedostatek je také dán časovým nesouladem mezi vznikem příjmů a odvodem daní z těchto příjmů.

**Metody zpětného mikropohledu** využívají ke svému výpočtu finanční výkazy jednotlivých společností. Existují tři způsoby pro stanovení efektivních daňových sazeb z příjmů korporací, kdy se tyto sazby počítají jako poměr mezi daněmi odvedenými z korporátních příjmů nebo zisků a daňovým základem může být:

- celkový výsledek hospodaření před zdaněním (tedy výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním + mimořádné výnosy – mimořádné náklady),
- celkové provozní výnosy (čistý obrat),
- hrubý provozní výsledek hospodaření (celkové provozní výnosy – provozní náklady – provozní poplatky a daně – osobní náklady).<sup>10</sup>

Efektivní korporátní daňová sazba může být dle těchto variant počítána nejen pro jednotlivé země, ale i pro odvětví, velikostních skupin podniků nebo let. Data potřebná pro výpočet v rámci Evropské unie lze získat z databáze BACH (Bank for the Accounts of Companies Harmonised), která jsou vytvářena a zpřístupněna Evropskou komisí.

**Metody dopředného mikropohledu** využívají několik přístupů pro výpočet efektivního daňového zatížení. K těmto přístupům se řadí metoda Kinga a Fullertona (1984), metoda OECD (1991) a metoda Devereuxe a Griffitha (1998), které se budu v této práci podrobněji věnovat. Uvedené metody vychází z předpokladu konkurenčního trhu a produkční funkce.

U metod dopředného mikropohledu se nemusí, ale může se brát v úvahu vliv daní. Podle této skutečnosti se definuje míra návratnosti. Neberou-li se v úvahu daně, potom míra návratnosti investičního projektu se rovná míře návratnosti samotného projektu. S vlivem daní míra návratnosti projektu bude nižší a rozdíl těchto mír návratnosti se nazývá „**daňový klín**“.

Velikost daňového klínu závisí na systému korporátního zdanění, účinku zdanění a inflace, daňovém posuzování odpisů, zásob a různých právně přípustných forem zisku. Efektivní daňová sazba závisí též na odvětví, ve kterém je financováno, druhu pořizovaných aktiv, způsobu financování investice a identitě investora, který finance poskytuje.

Metoda Devereuxe a Griffitha je jednou z nejkomplexnějších metod dopředného mikropohledu. Tato metoda stanovuje dvě hodnoty určující daňové zatížení korporací

---

<sup>10</sup> BLECHOVÁ, B. (2008), s. 5.

a to efektivní marginální daňovou sazbu a efektivní průměrnou daňovou sazbu. Důležité je vědět, že metoda dopředného mikropohledu abstrahuje od inflace, rizika, úvěrového financování a přímých daní.

### 2.5.1 Efektivní průměrná daňová sazba

Efektivní průměrná daňová sazba (EATR) se počítá v případě, že investice je více zisková, než investice marginální. Jednoduchý postup výpočtu této sazby by byl v případě, že by se od čisté současné hodnoty před zdaněním odečetla čistá současná hodnota po zdanění a tento výsledek se vydělil čistou současnou hodnotou před zdaněním. Problém u EATR nastává u těch investičních projektů, jejichž čistá současná hodnota se rovná nule.

Devereux a Griffith se snažili tento problém vyřešit tak, že čistá současná hodnota daně ( $R^\circ$ ) se vypočte jako statutární korporátní daňová sazba ( $\tau$ ) vynásobená součtem čisté míry návratnosti investice (náklady na kapitál,  $p^\circ$ ) a exponenciální sazby odpisů ( $\delta$ ). Tento výpočet se dále vydělí součtem  $p^\circ + \delta$ . Od celého výpočtu se odečte ještě současná hodnota budoucího snížení daní ( $A$ ). Výpočet znázorňuji do následujícího vzorce č. 2.1.

$$R^\circ = \frac{\tau(p^\circ + \delta)}{p^\circ + \delta} - A \quad (2.1)$$

Zdroj: vlastní znázornění dle SØRENSEN, P. (2004).

Efektivní průměrná daňová sazba EATR se tedy vypočte jako podíl čisté současné hodnoty daně (viz vzorec č. 2.1) a čisté současné hodnoty investice ( $R$ ), kdy čistá současná hodnota investice se vypočte jako náklady na kapitál ( $p^\circ$ ) vydělené součtem firemní diskontované sazby daně ( $\varphi$ ). Výpočet opět shrnuji do následujících vzorců, pro lepší pochopení. Vzorec č. 2.2 se týká čisté současné hodnoty investice a vzorec č. 2.3 se týká EATR.

$$R = \frac{p^\circ}{\varphi - \delta} \quad (2.2)$$

Zdroj: vlastní znázornění dle SØRENSEN, P. (2004).

$$\text{EATR} = \frac{\text{Čistá současná hodnota daně (R}^\circ\text{)}}{\text{Čistá současná hodnota investice (R)}} \quad (2.3)$$

Budu-li vzorec EATR dále upravovat, dojdou k závěru, že

$$\text{EATR} = \left[ \frac{p^\circ}{s} \right] \text{EMTR} + \left[ 1 - \frac{p^\circ}{s} \right] \tau \quad (2.4)$$

Zdroj: vlastní znázornění dle SØRENSEN, P. (2004).

Ve vzorci č. 2.4, který je konečným vzorcem pro výpočet EATR, se objevuje nový ukazatel EMTR. EMTR, neboli efektivní marginální daňové sazby se věnuji v následující podkapitole.

Ukazatel EATR se nevztahuje k daňovému zatížení investora, ale týká se investice. EATR tedy označuje průměrnou efektivní úroveň zdanění investice při jejich různých úrovních ziskovosti.

### 2.5.2 Efektivní marginální daňová sazba

Efektivní marginální daňová sazba (EMTR) je specifická pro přírůstkové „mezní“ investice v dané zemi. Mezní (marginální) investice má takovou očekávanou míru návratnosti před zdaněním, že postačí k přesvědčení investora investovat do dané investice. Investovat do daného projektu se tedy vyplatí, pokud se skutečná úroková míra rovná investici před zdaněním. Skutečnou úrokovou mírou se rozumí úroková míra po zohlednění inflace.

Dojde-li k případu, že se skutečná úroková míra rovná investici před zdaněním, pak se čistá současná hodnota této investice bude rovnat nule.

EMTR se tedy vypočítá jako poměr, kdy v čitateli se odečte míra návratnosti investice pro investora před zdaněním ( $p^\circ$ ) od míry návratnosti mezní investice po zdanění ( $s$ )

a do jmenovatele se dosadí míra návratnosti mezní investice před zdaněním ( $p^{\circ}$ ). Toto slovní vyjádření lze zapsat do vzorce č. 2.5.

$$EMTR = \frac{p^{\circ} - s}{p^{\circ}} \quad (2.5)$$

Zdroj: BLECHOVÁ, B. (2008), s. 7

Minimální míra návratnosti investice po zdanění ( $s$ ) je stanovována ve výši úroků, které by investor získal při jiném využití finančních prostředků. Požadovaná míra návratnosti investice před zdaněním ( $p^{\circ}$ ) se označuje též jako „náklady na kapitál“. Po dosazení jednotlivých údajů do vzorce se vypočte ukazatel EMTR. Hodnota ukazatele se pohybuje v rozmezí od 0 do 1.

Po vypočtení ukazatele EMTR se hodnotí atraktivita země, ve které chce investor realizovat investici. Čím se hodnota EMTR blíží k nule, tím je pro investory země perspektivnější. Nejlepší variantou tedy je, když se hodnota EMTR rovná nule. A naopak, pokud se hodnota EMTR blíží k jedné, nebo se dokonce rovná jedné, tak země je pro investory zcela nezajímavá.

Problém u tohoto ukazatele je, že nezohledňuje výši daní. Rostou-li v dané zemi daně, dochází ke snižování úroků, což má za následek snižování míry návratnosti investice po zdanění ( $s$ ).

### 3. VYMEZENÍ ODPISŮ

Jelikož je daň ze zisku společnosti daní z čistého důchodu, je nutné odečíst od zdanitelného důchodu všechny náklady spojené s podnikáním. Mezi náklady spojené s podnikáním se řadí např. nákup materiálu, vyplacené mzdy zaměstnancům, odpočet kapitálových investic (probíhá v několika letech), odpisy,...

Odpisy snižují výši současné daňové povinnosti, je tedy důležitý jejich časový průběh, který ovlivňuje jak délka odepisování, tak rychlost odepisování. Rychlost odepisování je stanovena dvěma metodami – metodou rovnoměrnou a metodou zrychlenou (degresivní). Obě tyto metody jsou použitelné v ČR. Délka odepisování aktiv závisí především na vymezení doby užitečnosti majetku.

Jsou klasifikovány dva typy odpisů, odpisy účetní a odpisy daňové. Účetní odpisy odpovídají skutečnému opotřebení dlouhodobého majetku. Účetní jednotka si je stanovuje sama. Daňové odpisy se oproti účetním vypočítávají dle zákona, v ČR je to zákon o daních z příjmů. Účetním a daňovým odpisům se budu podrobněji věnovat v následujících částech této kapitoly.

V této kapitole budu definovat majetek, ze kterého se odpisy počítají. Účetní odpisy budu charakterizovat velmi jednoduše, jelikož cílem mé práce je zabývat se odpisy daňovými. U účetních odpisů také krátce zmíním jejich historii.

Dále se zde budu věnovat vývoji odpisů ČR během let 2004 – 2010. Budu srovnávat jak počet odpisových skupin, tak jednotlivé odpisové sazby a koeficienty. Cílem bude zjistit, zda v České republice dochází k velkým rozdílům v odpisech a zda se odpisy mění ve prospěch podnikatelů (firem).

Panuje všeobecný názor, že podnikatelé by chtěli mít co nejnižší daňovou sazbu, což však nemusí být pravda. Po řadě průzkumů, které proběhly, se došlo k závěru, že podnikatelé by uvítali především urychlení odepisování dlouhodobého majetku.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Volně dle ŠVARCOVÁ, J. (2003) s. 80.

### 3.1 Historie účetních odpisů

Účetní odpisy existovaly už v první třetině 19. století a byly založeny na jednoduchém rozdílu mezi hodnotami majetku v čase. Účetní odpisy, tak jak jsou známy dnes, se začaly používat během let 1830 až 1840 s příchodem průmyslových odvětví, které používaly aktiva s delší životností.

Odpisy používaly především železnice, pomocí nichž se zabránilo nahromadění neobvykle velkých výdajů na konkrétní období pro opotřebení v průběhu řady let. Účetní odpisy však nebyly obecně přijímané v průmyslu. V devatenáctém století se používaly především metody, jako byl odchod do důchodu, výměna či zlepšení metody účetnictví, ale ne odpisy.

Odpůrci účetních odpisů tvrdili, že tato metoda porušuje striktní výklad realizace účetní praxe. Podle výkladu musí být časově rozlišené zisky nebo ztráty z aktiv, potvrzen skutečný prodej nebo jiná transakce, aby mohly být uznány jako výnos nebo náklad. Vzhledem ke ztrátě hodnoty v důsledku opotřebení nebo zastarání bylo argumentováno, že náklady na odpisy by neměly být uznány, dokud se aktivum neprodá. Na druhou stranu obhájci účetních odpisů obešli tento problém tím, že měli mírnější pohled na realizaci principu, nebo s důrazem na myšlenku, že odpisy jsou pouze rozdělení původních nákladů po dobu životnosti aktiva.

Od druhé poloviny devatenáctého století se začalo bojovat o právní přijatelnost účetních odpisů. Byl vzat na vědomí názor, že původní kapitálové náklady nelze považovat za oprávněné náklady.

I přesto však začaly účetní odpisy získávat stále více přívrženců, zejména z oblasti veřejně prospěšných podniků. V roce 1909 v USA<sup>12</sup> bylo Soudním dvorem uznáno nejen právo, ale také povinnost firem učinit opatření k nahrazení majetku prostřednictvím pravidelných srážek ve formě odpisů.

---

<sup>12</sup> OTA Papers 64, A History of Federal Tax Depreciation Policy. A History of Federal Tax Depreciation Policy. [cit. 14. prosince 2010]. Dostupné na World Wide Web: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/ota64.pdf>

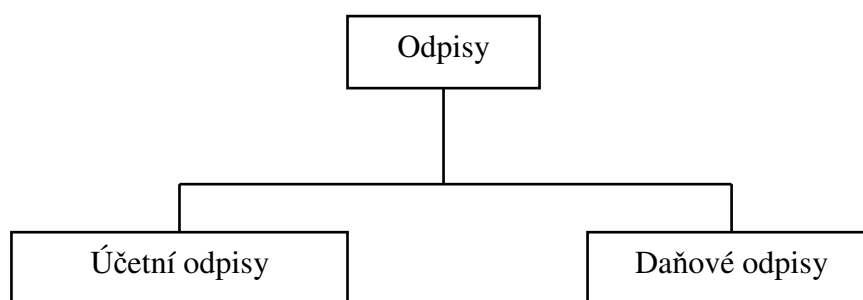


### 3.2 Typy odpisů

Oba typy odpisů, tj. účetní a daňové se používají pouze pro dlouhodobý majetek, který se odepisuje do výše vstupní nebo zvýšené vstupní ceny. Odpisy účetní vyjadřují skutečné opotřebení majetku a řídí se v České republice zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Daňové odpisy jsou odpisy, které slouží ke stanovení daně z příjmů a řídí se v České republice zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Odpisy se dělí na účetní a daňové (viz schéma č. 3.1) proto, že daňový poplatník chce danými vynaloženými náklady snižovat svůj základ daně. Daňové zákony určují příslušné limity a ty musí každý respektovat, zatímco účetní odpisy vycházející z rozhodnutí podniku, slouží reálnému zobrazení skutečnosti.

**Schéma č. 3.1: Rozdělení odpisů**



Zdroj: vlastní znázornění.

Délka odepisování i metoda odepisování je stanovena dle příslušného druhu majetku u daňových odpisů zákonem. Délka odepisování odráží skutečnou hodnotu použitelnosti majetku. Odepisovat lze dlouhodobý majetek hmotný a dlouhodobý majetek nehmotný.

**Dlouhodobý majetek hmotný** je majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jeho vstupní cena je vyšší než 40.000 Kč. K dlouhodobému majetku hmotnému se především řadí:

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- budovy, domy, byty a nebytové prostory,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou použitelnosti delší než tři roky,

- stavby s výjimkou:
  - provozních a důlních děl,
  - drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m<sup>2</sup> a výška 5 m,
  - oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek (např. technické zhodnocení, technická rekultivace).

**Dlouhodobý majetek nehmotný** je majetek, jehož vstupní cena stanovena zákonem je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. K dlouhodobému nehmotnému majetku se řadí zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

Vstupní cena hmotného majetku je cena pořizovací, která je součtem ceny pořízení a nákladů souvisejících s pořízením (např. doprava), vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena (cena zjištěná dle zvláštního právního předpisu), cena majetku získaného darováním či zděděním stanovená zákonem o oceňování majetku, přepočtená zahraniční cena a hodnota technického zhodnocení.

Odpisy může provádět:

- poplatník, který má k dlouhodobému majetku vlastnické právo,
- organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu,
- státní podnik, národní podnik a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu a organizace zřízená územně samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele,
- nájemce, který provádí odpisy technického zhodnocení dlouhodobého majetku, či odpisy pronajatého podniku, pokud má písemný souhlas vlastníka.

Z pohledu firmy mají odpisy funkci:

- ***nákladovou*** – pomocí odpisů se přenáší hodnota dlouhodobého majetku do nákladů,

- **zdrojovou** – odpisy jsou pro firmu zdrojem financí např. pro nákup nových strojů, až starým dojde životnost.<sup>13</sup>

Z pohledu státu mají odpisy funkci:

- **fiskální** – odpisy ovlivňují výši příjmů státního rozpočtu z daně z příjmů; stát by měl mít proto teoreticky zájem o co nejnížší a nejpomalejší odpisy, aby měl co největší příjmy,
- **rozvojovou** – umožní-li stát podnikatelům rychle odepisovat dlouhodobí majetek, stimuluje je tím k rychlejší obměně strojního vybavení a k zavádění moderních technologií, které umožní rozvoj firem a tím i celého hospodářství.<sup>14</sup>

### 3.2.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy, tak jak jsou známy dnes odpovídají skutečnému opotřebení majetku. Odpisový plán sestavuje účetní jednotka, který se však může rovnat daňovým odpisům, záleží na zvážení účetní jednotky. Majetek se odepisuje z pořizovací ceny do výše pořizovací ceny.

Účetní jednotka začne odepisovat majetek následující měsíc po uvedení daného majetku do užívání. Doba odepisování není účetními předpisy stanovena, nesmí být však kratší než jeden rok. Maximální doba odepisování majetku není většinou stanovena, výjimkou však je např. goodwill, který se odepisuje rovnoměrně po dobu 60 měsíců.

Souhrn odpisů dlouhodobého majetku se nazývá oprávky. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Dva typy účetních odpisů:

- **časové odpisy** – odpisy se počítají s přesností na měsíce,
- **výkonové odpisy** – vychází z předem stanovené výše výkonů. V jednotlivých účetních obdobích se odpisy vypočítají tak, že skutečný počet výkonů (např. ujetých km) se násobí podílem pořizovací ceny na předpokládaný počet výkonů (např. km).<sup>15</sup>

<sup>13</sup> Volně dle ŠVARCOVÁ, J. (2003), s. 80.

<sup>14</sup> Volně dle ŠVARCOVÁ, J. (2003), s. 80.

<sup>15</sup> Volně dle ŠTOHL, P. (2004), s. 52.

### 3.2.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou upraveny ZDP. U daňových odpisů má firma možnost si zvolit, zda bude majetek odepisovat rovnoměrně, nebo zrychleně. Danou metodu, kterou si zvolí, musí dodržovat až do konce doby odepisování majetku. Zákon umožňuje přerušit odepisování a pokračovat až dle rozhodnutí podnikatele.

Je-li dlouhodobý majetek technicky zhodnocen (jedná se o přístavbu, rekonstrukci, generální opravu stroje, zabudování klimatizace atd.), tak se hodnota majetku zvýší o částku technického zhodnocení a odpisy se provádějí ze zvýšené vstupní ceny.

Jednotlivé druhy hmotného majetku jsou rozděleny v zákoně o daních z příjmů v § 30 odst. 1 do šesti odpisových skupin. Rozdělení majetku do příslušných skupin je dále uvedeno v příloze č. 1 zákona. Pro názorný příklad uvádím v tab. č. 3.1 výběr určitého majetku v příslušné odpisové skupině.

**Tabulka č. 3.1: Odpisové skupiny dlouhodobého hmotného majetku**

Odpisová skupina	Doba odepisování	Příklady majetku zařazeného do příslušných skupin
1	3 roky	Kancelářské stroje a počítače, televizní kamery, jízdní kola, přístroje pro bezdrátové přenosy (vč. mobilních telefonů),...
2	5 let	Motorová vozidla pro nákladní přepravu, pro přepravu deseti a více osob; sportovní potřeby; nábytek; osobní automobily;...
3	10 let	Výtahy, klimatizační zařízení, lodě pro osobní a nákladní přepravu, trezory a pancéřové skříně, turbíny,...
4	20 let	Věže, stožáry, stavby elektráren, nádrže vod pozemních,...
5	30 let	Dálnice, silnice, fontány, byty a nebytové prostory,...
6	50 let	Budovy, muzea, knihovny, historické nebo kulturní památky,...

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Jak už jsem se dříve zmínila, zákon umožňuje použití dvou metod odepisování, metodu lineární a metodu zrychleného odepisování.

U **metody lineární** jsou roční odpisy po celou dobu odepisování shodné s výjimkou prvního roku. Odpis se vypočte jako vstupní cena vynásobená odpisovou sazbou a tento výsledek se dále vydělí stem. Pro lepší pochopení znázorňuji do vzorce č. 3.1.

$$\text{Roční odpis} = (\text{vstupní cena} \times \text{odpisová sazba}) / 100 \quad (3.1)$$

Odpisová sazba je stanovena opět zákonem, zvláště pro první a ostatní roky, pro každou odpisovou skupinu a také pro odepisování ze zvýšené vstupní ceny (je-li majetek technicky zhodnocen).

Rovnoměrné odepisování se liší od zrychleného odepisování nejen výpočtem, ale také tím, že u rovnoměrného odepisování lze uplatnit i nižší odpisy, než které byly vypočítány dle příslušných tabulek.

**Zrychlené odepisování** dlouhodobého hmotného majetku je charakteristické tím, že na začátku doby použitelnosti majetku se odepisuje vyšší částka, která se postupně snižuje s dobou použitelnosti majetku. Při výpočtu zrychlených odpisů jsou stanoveny koeficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám. V prvním roce odepisování se stanoví odpis jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odepisování (vzorec č. 3.2). V druhém roce a dalších letech odepisování se vypočítá odpis jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odepisování a počtem let, během kterých je již majetek odepisován (vzorec č. 3.3).

$$\text{Odpis pro 1. rok zrychleného odepisování} = \frac{\text{pořizovací cena}}{\text{koeficient pro první rok odepisování}} \quad (3.2)$$

$$\text{Odpis pro 2. a další léta zrych. odep.} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{\text{koef. pro další léta} - \text{počet let dosavadního odep.}} \quad (3.3)$$

**Odepisování nehmotného majetku** se vypočítá jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. Nehmotný majetek se odepisuje rovnoměrně, není zde možné přerušení odepisování.

Doba odepisování nehmotného majetku je stanovena pro:

- audiovizuální díla na 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců,
- zřizovací výdaje 60 měsíců,

- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek 72 měsíců.

Odpisy nehmotného majetku se stanovují s přesností na celé měsíce a odepisovat se začíná následující měsíc po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro odepisování. Poplatník, který má právo užívání hmotného majetku sjednané smlouvou na dobu určitou, může odpisy stanovit s přesností na dny.

Daňové odpisy vypočtené lineární nebo zrychlenou metodou, pro majetek hmotný nebo nehmotný se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

### 3.3 Analýza daňových odpisů České republiky během let 2004 – 2010

V této podkapitole se budu věnovat analýze daňových odpisů ČR v letech 2004 – 2010. Budu sledovat změny v odpisových skupinách, době odepisování dlouhodobého hmotného majetku, koeficientech odepisování i v odpisových sazbách. V závěru kapitoly se také zmíním o změnách, které proběhly ve sledovaném období v odepisování dlouhodobého nehmotného majetku.

**Doba odepisování dlouhodobého hmotného majetku** se v letech 2004 – 2010 výrazně nezměnila. V letech 2004 – 2007 bylo celkem 6 odpisových skupin a jedna podskupina. Jedná se o podskupinu 1a, do které byla zařazena motorová vozidla. Doba jejich odepisování byla stanovena na 4 roky. Od roku 2008 došlo ke zrušení této odpisové skupiny a motorová vozidla se přesunula do odpisové skupiny 2. Doba odepisování motorových vozidel se tedy prodloužila o jeden rok. V tabulce č. 3.2 jsou následující změny znázorněny.

**Tabulka č. 3.2: Doba odepisování dlouhodobého majetku v letech 2004 - 2010**

Odpisová skupina	Doba odepisování						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	3	3	3	3	3	3	3
1a	4	4	4	4	zrušeno	zrušeno	zrušeno
2	5	5	5	5	5	5	5
3	10	10	10	10	10	10	10
4	20	20	20	20	20	20	20
5	30	30	30	30	30	30	30
6	50	50	50	50	50	50	50

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění.

U **rovnomměrného odepisování dlouhodobého hmotného majetku** během sledovaného období nedocházelo k velkým změnám. Odpisová sazba se v prvním roce odepisování dlouhodobého hmotného majetku v daném období neměnila, jen byla zrušena v roce 2008 podskupina 1a. Změny jsem opět znázornila do následující tabulky č. 3.3.

**Tab. č. 3.3: Odpisová sazba dlouhodobého hmotného majetku pro první rok rovnomměrného odepisování v letech 2004 -2010**

Odpisová skupina	Odpisová sazba pro první rok odepisování v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
1a	14,20	14,20	14,20	14,20	zrušeno	zrušeno	zrušeno
2	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00	11,00
3	5,50	5,50	5,50	5,50	5,50	5,50	5,50
4	2,15	2,15	2,15	2,15	2,15	2,15	2,15
5	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40
6	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění.

V druhém a dalších letech rovnomměrného odepisování dlouhodobého hmotného majetku opět nedošlo ve sledovaném období k žádným změnám. Odpisové sazby se nezměnily, jen od roku 2008, jak už jsem se zmínila dříve, se nepoužívá podskupina 1a. Vše jsem znázornila do tabulky č. 3.4.

**Tab. č. 3.4: Odpisová sazba pro druhý a další roky rovnomměrného odepisování dlouhodobého hmotného majetku během let 2004 - 2010**

Odpisová skupina	Odpisová sazba pro druhý a další roky odepisování v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00
1a	28,60	28,60	28,60	28,60	zrušeno	zrušeno	zrušeno
2	22,25	22,25	22,25	22,25	22,25	22,25	22,25
3	10,50	10,50	10,50	10,50	10,50	10,50	10,50
4	5,15	5,15	5,15	5,15	5,15	5,15	5,15
5	3,40	3,40	3,40	3,40	3,40	3,40	3,40
6	2,02	2,02	2,02	2,02	2,02	2,02	2,02

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění.

Dlouhodobý hmotný majetek může být technicky zhodnocen. U technického zhodnocení povolují daňové odpisy odepisování ze zvýšené vstupní ceny. Odepisování ze zvýšené vstupní ceny je povoleno jak u rovnomměrné, tak zrychlené metody odepisování majetku. Odpisové sazby rovnomměrného odepisování ze zvýšené vstupní ceny jsem během sledovaného období znázornila do tabulky č. 3.5.

**Tab. č. 3.5: Rovnoměrné odepisování ze zvýšené vstupní ceny během let 2004 - 2010**

Odpisová skupina	Odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	33,30	33,30	33,30	33,30	33,30	33,30	33,30
1a	25,00	25,00	25,00	25,00	zrušeno	zrušeno	zrušeno
2	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00
3	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
4	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
5	3,40	3,40	3,40	3,40	3,40	3,40	3,40
6	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění.

V ČR je povoleno také **zrychlené odepisování dlouhodobého majetku**. Zrychlené odepisování je charakteristické tím, že vyšší odpisy majetku jsou na začátku jeho životnosti. S dobou používání majetku se odpisy postupně snižují. Záleží na poplatníkovi, jakou metodu odepisování majetku si vybere, tuto metodu však musí dodržovat po celou dobu odepisování majetku. Doba odepisování dlouhodobého hmotného majetku je stanovena stejně jak pro metodu lineární, tak pro metodu degresivního odepisování.

Koeficienty zrychleného odepisování jsou stanoveny pro první rok, druhý a další roky odepisování a též pro zvýšenou vstupní cenu, tedy stejně jako jednotlivé odpisové sazby u lineární metody. Koeficienty příslušných odpisových skupin hmotného majetku znázorňuje následující tabulka č. 3.6. V této tabulce jsem uvedla koeficient pro první rok odepisování. Opět nedochází k žádným výrazným změnám stejně jako u odepisování lineární metodou.

**Tab. č. 3.6: Koeficient pro první rok zrychleného odepisování hmotného majetku během let 2004 - 2010**

Odpisová skupina	Koeficient pro první rok odepisování						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	3	3	3	3	3	3	3
1a	4	4	4	4	zrušeno	zrušeno	zrušeno
2	5	5	5	5	5	5	5
3	10	10	10	10	10	10	10
4	20	20	20	20	20	20	20
5	30	30	30	30	30	30	30
6	50	50	50	50	50	50	50

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění.



V tabulce č. 3.7 srovnávám koeficient pro druhý a další roky odepisování dlouhodobého majetku hmotného pomocí metody degresivní. Tento koeficient, stejně jako koeficient pro první rok odepisování a jako sazby u lineárního odepisování nebyl nijak měněn.

**Tabulka č. 3.7: Koeficient pro druhý a další roky odepisování během let 2004 - 2010**

Odpisová skupina	Koeficient pro druhý a další roky odepisování						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	4	4	4	4	4	4	4
1a	5	5	5	5	zrušeno	zrušeno	zrušeno
2	6	6	6	6	6	6	6
3	11	11	11	11	11	11	11
4	21	21	21	21	21	21	21
5	31	31	31	31	31	31	31
6	51	51	51	51	51	51	51

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění.

Koeficient pro odepisování ze zvýšené vstupní ceny se používá na majetek, který byl technicky zhodnocen. V následující tabulce č. 3.8 tyto koeficienty opět porovnám během sledovaného období. Koeficient pro zrychlené odepisování majetku je stanoven ve stejné výši jako koeficient pro první rok zrychleného odepisování dlouhodobého majetku.

**Tab. č. 3.8: Koeficient pro zrychlené odepisování ze zvýšené vstupní ceny dlouhodobého hmotného majetku během let 2004 - 2010**

Odpisová skupina	Koeficient pro odepisování ze zvýšené vstupní ceny						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	3	3	3	3	3	3	3
1a	4	4	4	4	zrušeno	zrušeno	zrušeno
2	5	5	5	5	5	5	5
3	10	10	10	10	10	10	10
4	20	20	20	20	20	20	20
5	30	30	30	30	30	30	30
6	50	50	50	50	50	50	50

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění.

**Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku** se v ČR stanovuje s přesností na měsíce. Stejně jako dlouhodobý hmotný majetek může být dlouhodobý nehmotný majetek technicky zhodnocen. Technické zhodnocení u nehmotného majetku však musí překročit částku 40 000 Kč a poté poplatník pokračuje v odepisování ze zvýšené vstupní ceny majetku. Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku nedošlo u dlouhodobého majetku nehmotného ke změně doby odepisování. Dobu odepisování nehmotného majetku v období 2004 – 2010 ukazuje následující tabulka č. 3.9.

**Tab. č. 3.9: Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku během let 2004 - 2010**

Majetek	Doba odepisování nehmotného majetku v měsících						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Audiovizuální dílo	18	18	18	18	18	18	18
Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36	36	36	36	36	36	36
Zřizovací výdaje	60	60	60	60	60	60	60
Ostatní nehmotný majetek	72	72	72	72	72	72	72

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v příslušném znění.

V podkapitole 3.3 Analýza daňových odpisů České republiky během let 2004 – 2010 jsem zjistila, že v daném období nedošlo k výrazným změnám v odepisování jak dlouhodobého majetku hmotného, tak nehmotného. Od roku 2004 do roku 2008 se používala v odepisování dlouhodobého hmotného majetku podskupina 1a, do které byly zařazeny automobily. Od roku 2008 byla tato podskupina zrušena a majetek z této podskupiny byl přesunut do odpisové skupiny 2. U dlouhodobého majetku nehmotného během sledovaného období nedošlo k žádným změnám v odepisování.

## **4. ANALÝZA ODPISOVÉ POLITIKY ČLENSKÝCH ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE V OBDOBÍ 2004 - 2010**

Počátek evropské integrace spadá do roku 1951, kdy bylo založeno Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO), jehož cílem bylo zajištění trvalého míru. V roce 1957 byla podepsána Římská smlouva, která zakládá Evropské hospodářské společenství (EHS). V šedesátých letech zakládají země EU společnou kontrolu produkce potravin a neuplatňují na vzájemném obchodě cla. Společenství se poprvé rozšiřuje v roce 1973. V témže roce dochází v Evropě k energetické krizi a hospodářským problémům. V rámci regionální politiky EU se zavádí značná část prostředků na podporu a vytváření pracovních míst a budování infrastruktury v chudých oblastech. Do EU přistupují další země v roce 1981 i 1986, kdy byl podepsán Jednotný evropský akt, který vytváří jednotný trh založený na čtyřech svobodách – volný pohyb práce, zboží, služeb a kapitálu. Smlouva o Evropské unii byla podepsána v roce 1993.

Politiky EU se dělí na společné a komunitární. Politiky společné jsou takové, u kterých ponechaly členské státy Společenství výhradně pravomoci na orgánech EU. Společné politiky jsou nadřazeny politikám národním a mezi tyto politiky se řadí politika zemědělská, obchodní, dopravní a měnovou. Politiky komunitární jsou politiky, kdy si země může vybrat jejich rozsah. Některé politiky mají závaznou, jiné doporučující roli. Mezi tyto politiky lze zařadit např. sociální politiku, politiku ochrany životního prostředí, politiku školství, vzdělání, mládeže, regionální politiku, energetickou politiku, migrační politiku,...

Členským státům byla ponechána také část politik, do kterých EU nezasahuje. K těmto politikám patří např. daňová politika, které je věnována celá tato diplomová práce. Součástí daňové politiky je politika odpisová.

Tato kapitola se věnuje jednotlivým odpisovým politikám členských zemí EU v letech 2004 – 2010. Kapitola je rozdělena do podkapitol tak, jak jednotlivé země přistupovaly do EU. U každé členské země EU (27 zemí) budu charakterizovat její odpisovou politiku a srovnávat její vývoj v daném období. I přesto, že ČR je členem EU od roku 2004, odpisovou politiku této země zde charakterizovat nebudu, jelikož je uvedena v předchozí kapitole 3.3 Analýza daňových odpisů České republiky během let 2004 – 2010.

## 4.1 Odpisová politika zakládajících členů Evropské unie

Zakládající členové Evropského společenství uhlí a oceli byli: Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemí. Tato podkapitola se bude věnovat jejich odpisovým politikám v letech 2004- 2010.

### Belgie

Odepisovat majetek společnosti se musí každý rok bez ohledu na výši příjmu právnických osob. Odpisy se počítají od doby, kdy bylo aktivum nabyto, nebo vyrobeno. Opožděné odpisy nejsou povoleny. Odpisy se vypočítávají na základě pořizovací ceny a životnosti aktiva. Ze zákona jsou povoleny v Belgii dvě metody odepisování, tj. lineární metoda a degresivní metoda odepisování. Doba odepisování majetku a sazby odepisování jsou obvykle stanoveny na základě dohody mezi poplatníkem a daňovým orgánem, ale u některých aktiv jsou sazby stanoveny správními pokyny – komerční budovy, průmyslové stavby, stroje a zařízení, dlouhodobý nehmotný majetek atd. Dle účetní legislativy je goodwill odepisován lineární metodou ne delší dobu než 5 let. Dle daňového práva je získaný goodwill odepisován dobu delší než 5 let, obvykle lineární metodou (většinou 10 let). Samostatně vytvořený goodwill však nesmí být odepisován. Lineární sazby odepisování jsou znázorněny v tabulce č. 4.1.

**Tab. 4.1: Lineární odepisování v Belgii během let 2004 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Komerční budovy	3	3	3	3	3	3	3
Průmyslové stavby	5	5	5	5	5	5	5
Stroje a zařízení (sazba v závislosti na typu)	10	10	10	10	10	10	10
	33	33	33	33	33	33	33
Kolejová vozidla	20	20	20	20	20	20	20
Dlouhodobý nehmotný majetek v oblasti výzkumu a vývoje	33,3	33,3	33,3	33,3	33,3	33,3	33,3
Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	20	20	20	20	20	20	20
Know-how	10	10	10	10	10	10	10
Goodwill	10	10	10	10	10	10	10

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Dlouhodobý nehmotný majetek s výjimkou investic do audiovizuální oblasti, aut a hmotného majetku musí být odepisován na základě **lineární metody**.

**Degresivní metoda** je dobrovolná. Zrychlené odpisy během sledovaného období byly povoleny právními předpisy u těchto aktiv:

- nové námořní lodě (odepisují se 8 let, kdy v prvním roce se odepisuje 20 % z pořizovací ceny, v dalších dvou letech 15 % z pořizovací ceny a ve zbývajících letech 10 % z ceny) a jiné lodě (10 % ročně),
- stroje a zařízení s výjimkou staveb pro vědecký výzkum (odepisuje se do 3 let, tj. 33,33 % ročně),
- kvalifikační nový majetek získaný společnostmi v hospodářských odvětvích, který má zásadní význam pro belgickou ekonomiku (odepisuje se po dobu 3 let, tj. 33,33 % ročně),
- náklady související s pořízením odepisovaného majetku (okamžitý odpis),
- náklady na zařízení, včetně náklady související se založením společnosti (okamžitý odpis).

Malé a středně velké firmy mohou v průběhu prvních tří let odepisovat majetek ve výši dvojnásobku obvyklé sazby lineární metody. Aby společnosti mohly využít tuto metodu, nesmí překročit více než jedno z následujících kritérií v každém z prvních tří let:

1. průměrný počet zaměstnanců o 50,
2. obrat (bez DPH) nesmí překročit výši 6 250 000 EUR, nebo
3. bilanční suma musí být do výše 3 125 000 EUR.

Nepoužije se v případě, že průměrný počet zaměstnanců je vyšší než 100.

## **Francie**

Ve Francii je povoleno odepisovat hmotný majetek s výjimkou půdy. Nehmotná aktiva jako goodwill a ochranné známky nelze odepisovat. Ostatní nehmotná aktiva, mezi které se řadí patenty, software a podíly v některých společnostech se odpisovat smí. Lze odepisovat též počáteční náklady, mohou být odepisovány až 5 let.

**Lineární metoda** odepisování je povolena pro všechna aktiva. Daňoví poplatníci se mohou rozhodnout též pro jinou sazbu stanovenou na základě odhadu životnosti aktiva, pokud je však rozdíl do 20 % z obvyklé praxe, nebo jsou odůvodněné zvláštní okolnosti.

**Degresivní metoda** odepisování je povolena v omezeném rozsahu. Tato metoda nelze uplatnit na majetek, jehož doba použitelnosti je kratší než 3 roky a také nelze uplatnit na automobily, telefony, manuální nebo jednoduché psací stroje, budovy kromě hotelů a některé průmyslové stavby, jejichž životnost není delší než 15 let. Sazba u degresivního odepisování se stanoví vynásobením odpisů vypočtených dle lineární metody takto:

- koeficientem 1,25 v případě, že doba použitelnosti aktiva je 3 nebo 4 roky,
- koeficientem 1,75 v případě, že doba použitelnosti aktiva je 5 nebo 6 let,
- koeficientem 2,25 v případě, že doba použitelnosti aktiva je delší než 6 let.

U zrychleného odepisování je také povolen počáteční odpočet daně s ohledem na daný majetek:

- 100% odpis po dobu 12 měsíců pro software, pevná zařízení pro prevenci znečištění vzduchu nebo vody, energie úsporných zařízení, hluk redukováných zařízení, některé lékařské výzkumné zařízení, získané před 1. lednem 2010,
- 50% odpis pro předplatné na akcie ve schválených společnostech financujících inovace (SFI) a společnosti financujících film (SOFICA).

Odpisy jsou založeny na historických nákladech, bez DPH. Podílí-li se na financování majetku dotace či granty, tak v takovém případě se odpisy vypočtené z pořizovací ceny zvýší o 50 % příslušné dotace. Odpisy automobilů vypočtené z pořizovací ceny auta jsou omezeny na částku 18 300 EUR.

**Tab. č. 4.2: Koeficienty degresivního odepisování ve Francii během let 2004 - 2010**

Použitelnost aktiva	Koeficient						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
3 – 4 roky	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25	1,25
5 – 6 let	1,75	1,75	1,75	1,75	1,75	1,75	1,75
Nad 6 let	2,25	2,25	2,25	2,25	2,25	2,25	2,25

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

## Itálie

Odepisovat hmotný majetek je povoleno na základě **lineární metody odepisování**. Sazby pro odepisování jsou stanoveny ministerstvem financí tak, že pořizovací cena je pro první zdaňovací období snížena o polovinu. Sazby pro lineární odepisování jsou pro období 2004 – 2010 znázorněny v tabulce č. 4.3. Sazby jsou závislé na základě opotřebení majetku používaného v jednotlivých odvětvích.

**Tabulka č. 4.3: Sazby lineárního odepisování v Itálii během let 2004 – 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Budovy	3 - 7	3 - 7	3 - 7	3 - 7	3 - 7	3 - 7	3 - 7
Stroje, zařízení	20 - 25	20 - 25	20 - 25	20 - 25	20 - 25	20 - 25	20 - 25
Goodwill, ochranné známky	až 10	až 10	až 10	až 5,55	až 5,55	až 5,55	až 5,55
Patenty, know-how	až 33,3	až 33,3	až 33,3	až 50	až 50	až 50	až 50

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Pozemek není odepisovatelný. Hmotný majetek s pořizovací cenou nižší než 516,46 EUR může být odepsán v běžném roce. Odpisy mohou být zvýšeny, pokud se majetek používá intenzivněji. Goodwill může být odepisován pouze tehdy, pokud je zaznamenán v rozvaze.

**Zrychlené odpisy** lze uplatnit u hmotného majetku v roce jeho uvedení do užívání a v následujících dvou letech. Běžné odpisy mohou být zvýšeny až na dvojnásobek. Zrychlené odpisy se zaznamenávají v rozvaze v rozsahu, který odpovídá skutečnému snížení užitné hodnoty aktiva. Pokud jsou získána starší aktiva, je povolen zrychlený odpis pouze v roce uvedení do provozu. Od 1. ledna 2008 není možno odpisy zdvojnásobit v prvních 3 letech po nabytí majetku, ani v případě jeho intenzivního využití. Znehodnocení vozidel je povoleno pouze tehdy, pokud jsou výhradně používána k obchodní činnosti. Režim zrychlených odpisů byl zrušen v roce 2008.

## Lucembursko

Společnost musí odepisovat majetek ať je v zisku, nebo ztrátě. Odpisy jsou vypočítány z pořizovací ceny, či výrobních nákladů. Výše pořizovací ceny, výrobních nákladů musí být vyšší než 870 EUR, jinak může být majetek odepsán jednorázově v roce pořízení. Goodwill může být odepsán a doba jeho odepisování je 5 až 10 let. V Lucembursku jsou povoleny dvě metody odepisování: lineární metoda a degresivní metoda. Daňový poplatník může změnit degresivní metodu na lineární, ale ne obráceně. Mimořádné odpisy jsou povoleny jen tehdy, pokud je majetek nadměrně opotřeben, jak technicky, tak ekonomicky. Sazby **lineární metody** odepisování jsou zachyceny v tabulce č. 4.4.

**Tab. č. 4.4: Lineární odepisování v Lucembursku během let 2004 – 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Kancelářské budovy	2 - 3	2 - 3	2 - 3	2 - 3	2 - 3	2 - 3	2 - 3
Průmyslové budovy	4 - 5	4 - 5	4 - 5	4 - 5	4 - 5	4 - 5	4 - 5
Závod	10 - 20	10 - 20	10 - 20	10 - 20	10 - 20	10 - 20	10 - 20
Vozidla	25	25	25	25	25	25	25
Kancelářské vybavení	10 - 20	10 - 20	10 - 20	10 - 20	10 - 20	10 - 20	10 - 20

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Odpisová sazba dle lineární metody odepisování podléhá přísným podmínkám a nesmí přesáhnout trojnásobek běžné odpisové sazby, nebo 30 % z hodnoty aktiva (u vědeckého a technického vybavení pro výzkum je povolen čtyřnásobek, nebo 40 % z hodnoty aktiva).

**Zrychlené odepisování** je povoleno na investice pro zdravotně postižené osoby, umožňující jim práci, investice do ochrany životního prostředí, investice pro úsporu energie nebo snížení odpadů. Podmínkou je, že náklady na výrobu takové investice musí být minimálně 2 400 EUR (bez DPH) a odpisy nesmí přesáhnout 60 % z pořizovací ceny, nebo výrobních nákladů.

### Německo

Odpisy v Německu musí používat všechny společnosti, nezáleží na tom, zda mají zisk, či ztrátu. Výše odpisů se počítá z pořizovací ceny, či vlastních nákladů. Je možno použít tři metody odepisování majetku: lineární metodu, degresivní metodu a dodatečné odpisy. Přejít od jedné metody ke druhé není povolen. Odpisové sazby **lineární metody** během sledovaného období jsou znázorněny v tabulce č. 4.5.

**Tab. č. 4.5: Lineární metoda odepisování v Německu během let 2004 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Strojní zařízení	6 - 10	6 - 10	6 - 10	6 - 10	6 - 10	6 - 10	6 - 10
Kancelářské stroje	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Kancelářský nábytek	8 - 10	8 - 10	8 - 10	8 - 10	8 - 10	8 - 10	8 - 10
Počítače	33,3	33,3	33,3	33,3	33,3	33,3	33,3
Auta, nákladní auta	11 - 16	11 - 16	11 - 16	11 - 16	11 - 16	11 - 16	11 - 16
Budovy k podnikání	3	3	3	3	3	3	3
Budovy k ubytování	2	2	2	2	2	2	2

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.



Aktiva s nízkou pořizovací cenou (v roce 2004 – 2006 pod 410 EUR, v roce 2007 pod 400 EUR, v roce 2008 – 2010 pod 150 EUR) mohou být odepsána okamžitě. Pozemek není odepisovatelný. Goodwill je odepisován na základě lineární metody po dobu 15 let.

**Zrychlené odpisy** se použijí namísto odpisů běžných u opravování budov. Zrychlené odpisy jsou až do výše 9 % v roce opravování a v následujících 7 letech a až do výše 7 % v následujících 4 letech.

**Dodatečné odpisy** mohou být použity k lineární metodě odepisování a v některých případech také u degresivní metody. U společností, jejichž aktiva nepřesahují 204 517 EUR (235 tis. EUR pro rok 2008, 335 tis. EUR pro rok 2009 – 2010) jsou povoleny další odpisy ve výši až 20 % nákladů na pořízení nebo k výrobě nového movitého majetku.

### **Nizozemí**

Majetek se odepisuje s pořizovací cenou vyšší než 450 EUR, pokud majetek tuto hodnotu nepřevyšuje, je možný okamžitý odpis. Odpisy jsou založeny na historických cenách, životnosti a zůstatkové hodnotě majetku. Existuje velmi málo oficiálních pokynů pro odpisy. V praxi jsou sazby dohodnuty mezi poplatníkem a daňovým orgánem s ohledem na životní prostředí, ve kterém je majetek používán. Goodwill, patenty a koncese mohou být odepisovány po dobu 5 let, od 1. ledna 2007 se tento majetek odepisuje 10 let, tj. maximálně 10% ročně. Vlastní vytvořený goodwill a patenty nejsou považovány za kapitálová aktiva a proto je nelze odepisovat.

Na majetek, který je používán na ochranu životního prostředí, pro výrobu v některých regionech, pro výzkum a vývoj, nebo má vysokou technologickou hodnotu mohou být uplatněny bezplatné odpisy. Nehmotná aktiva jako jsou koncese, licence, know-how mohou být odepisovány volně.

S účinností od 1. ledna 2009 může být většina nových obchodních aktiv, která jsou uváděna do provozu před 1. lednem 2012 odepisována po dobu 2 let. Toto opatření se nevztahuje na některé podnikatelské objekty, nehmotná stálá aktiva včetně softwaru a pěstovaná aktiva, jako jsou hospodářská zvířata.

## 4.2 Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 1973

K 1. lednu 1973 vstupují do Společenství další tři země: Dánsko, Irsko a Spojené království. V říjnu daného roku dochází v celé EU k hospodářským problémům v důsledku zvyšující se ceny ropy zapříčiněné arabsko-izraelskou válkou.

### Dánsko

Odepisování budov je v Dánsku povoleno pouze tehdy, pokud není budova používána pro kanceláře, zdravotní péči, podnikání ve finančním sektoru, jako je např. bankovníctví, pojišťovnictví, obchodování s akciemi atd. Odepisovatelná jsou zařízení budov, jako např. výtahy, topení, větrání, ... Odpisy budov se počítají dle **lineární metody** odepisování a běžná sazba je uvedena v tabulce č. 4.6. Od roku 2009 se snížila odpisová sazba budov. Sazby však mohou být zvýšeny až o 3 %, z důvodu vyššího opotřebení a to v případě, že se předpokládá ztráta ekonomické hodnoty budovy do 25 let výstavby. Budova, která není využívána k obchodním účelům, může být odepisována v případě, že se nachází na pronajatém pozemku, nebo je-li pronajata, odpisy jsou v takovém případě stanoveny ve stejných splátkách jako doba pronájmu. Není-li doba nájmu stanovena, odpisová sazba je ve výši 5 % lineární metody.

Stroje, zařízení a lodě, které se používají pro obchodní účely, mohou být odepisovány dle **degresivní metody**. Odpisy mohou být až do výše 25 % ročně. Náklady na přestavbu, zlepšování a zajišťování pronajatých prostor určených pro podnikatelské účely nelze odečíst okamžitě, ale mohou být odepisovány lineární metodou ve výši 20 % ročně. Je-li stanovena doba nájmu, tak roční odpisy se vypočítají jako náklady vydělené počtem let, během nichž je stanovena doba nájmu.

**Tab. č. 4.6: Lineární metoda odepisování v Dánsku v letech 2004 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Budovy	5	5	5	5	4	4	4
Lodě nad 20 tun	12	12	12	12	12	12	12
Ostatní lodě	20	20	20	20	20	20	20
Nehmotný majetek	7 let	7 let	7 let	7 let	7 let	7 let	7 let
Náklady na přestavbu,...	20	20	20	20	20	20	20

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Majetek, který může být odepsán v roce pořízení, je:

- krátkodobý majetek s dobou použitelnosti kratší než 3 roky,

- drobný majetek, jehož cena nepřesahuje 10 500 DKK (2004), 11 000 DKK (2005), 11 300 DKK (2006), 11 600 DKK (2007), 11 900 DKK (2008), 12 300 DKK (2009),
- lodě, stroje a zařízení používané pro výzkum a vývoj s výjimkou pro vyhledávání surovin,
- počítačový software.

### Spojené království (Velká Británie)

Zákon o kapitálových příspěvcích z roku 2001 definuje majetek a jeho sazby pro **lineární odepisování**, které jsou uvedeny v tabulce č. 4.7. Kapitálové příspěvky nejsou k dispozici na goodwill. V prvním roce jsou povoleny kapitálové příspěvky na tyto typy výdajů např.:

- výdaje na informační a komunikační technologie malých podniků, které vznikly v období od 1. dubna 2000 do 31. března 2004 ve výši 100 %,
- výdaje na stroje a zařízení pro malé a středně velké podniky ve výši 40 % (50 % v letech 2006 – 2007),
- výdaje na nevyužité úspory energie stroje a zařízení ve výši 100 %,
- výdaje na průmyslové budovy v kvalifikaci průmyslových zón ve výši 100 %,...

Výdaje na stroje a zařízení, know-how a patenty jsou odepisovány **degresivní metodou**. Výdaje na průmyslové a zemědělské stroje, těžbu nerostných surovin jsou odepisovány lineární metodou. Odepisování lodí lze odložit za určitých okolností.

**Tab. č. 4.7: Lineární odepisování ve Velké Británii během let 2004 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Stroje a zařízení	25	25	25	25	20	20	20
Průmyslové budovy	4	4	4	4	4	4	4
Zemědělské stavby	4	4	4	4	4	4	4
Výdaje na těžbu	10	10	10	10	10	10	10
Výzkum a vývoj	100	100	100	100	100	100	100
Know-how	25	25	25	25	25	25	25
Patenty	25	25	25	25	25	25	25
Bagrování	4	4	4	4	4	4	4
Nájemné	4	4	4	4	4	4	4
Dlouhodobá aktiva, aktiva pořízená na zahraniční leasing	6 - 10	6 - 10	6 - 10	6 - 10	6 - 10	X	X
Majetek se zvláštní sazbou <sup>16</sup>	X	X	X	X	10	10	10

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

<sup>16</sup> Majetek se zvláštní sazbou je majetek s dlouhodobou životností např. tepelné izolace,...

## Irsko

Daňové odpisy (kapitálové příspěvky) jsou stanoveny pro průmyslové budovy, stroje a zařízení, patentová práva a kapitálové výdaje na vědecký výzkum. Sazby pro **lineární odepisování** jsou v průběhu let 2004 – 2010 uvedeny v tabulce č. 4.8. U zemědělských staveb se v 7. roce začíná odepisovat sazbou ve výši 10 % a u rybářských lodí je v prvním roce odepisování 50% sleva. Pro podniková vozidla je omezena odpisová základna na 22 000 EUR (23 000 EUR v roce 2007, 24 000 EUR v roce 2008 - 2010). Kapitálové výdaje na vědecký výzkum mohou být odepsány v roce, ve kterém vznikly. Goodwill nesmí být odepisován. Patenty jsou odepisovány po dobu 17 let.

**Tab. č. 4.8: Lineární odepisování v Irsku v letech 2004 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Průmyslové objekty	4	4	4	4	4	4	4
Zemědělské stavby	15	15	15	15	15	15	15
Hotely, prázdninové tábory	10	10	10	10	10	10	10
Stavby pro živočišnou výrobu	10	10	10	10	10	10	10
Motorová vozidla	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Rybářské lodě	20	20	20	20	20	20	20

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

## 4.3 Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 1981 a roku 1986

V roce 1981 dosahuje EU deseti členů díky vstupu Řecka. Řecko splňovalo podmínky pro vstup do EU od roku 1974. O pár let později, v roce 1986 přistupují další členové: Španělsko a Portugalsko. Rok 1986 je též významný odstraněním překážek vnitřního obchodu EU.

### Řecko

Pravidelné odpisy dlouhodobého majetku jsou povinné. Pokud společnost o odpisech neúčtuje, tak se v daném účetním období vzdává svého práva na odpočet odpovídající částky v budoucnosti. Výjimku tvoří nové podniky, které mohou požádat o odpisy na všechna aktiva ve výši 0 % nebo do poloviny odpisové sazby za podmínky, že ji v následujících 2 letech nebudou měnit. Majetek, jehož pořizovací cena je v určité výši (viz tab. č. 4.9) může být zaučtován do nákladů v roce pořízení, nebo uvedení do provozu. Odpisy jsou počítány na základě **lineární metody** odepisování z pořizovací ceny majetku. Výjimku tvoří nové

stroje, technické výrobní zařízení průmyslové a řemeslné a dobývání nerostných surovin, které mohou být odepisovány degresivní i lineární metodou. Sazby **degresivní metody** jsou stanoveny jako trojnásobek metody lineární. Je-li zůstatková hodnota po odpisech menší než 10 % z pořizovací ceny, může být aktivum odepsáno v tomto roce. Lineární odepisování příslušného majetku je znázorněno do tabulky č. 4.9. Pozemek není odepisovatelný. Sazby odpisů se liší v závislosti na povaze aktiv, nebo druhu podnikání.

**Tab. č. 4.9: Lineární odepisování v Řecku během let 2004 – 2010**

Majetek	Odpisová sazba						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Goodwill	5 let	5 let	5 let	5 let	5 let	5 let	5 let
Ochranné známky	10 let	10 let	10 let	10 let	10 let	10 let	10 let
Patenty	20 let	20 let	20 let	20 let	20 let	20 let	20 let
Náklady na výzkum a vývoj	3 roky	3 roky	3 roky	3 roky	3 roky	3 roky	3 roky
Budovy – max. sazba (v %)	5–12	5–12	5–12	5–12	5–12	5–12	5–12
– min. sazba (v %)	3–8	3–8	3–8	3–8	3–8	3–8	3–8
Pořizovací cena (v EUR)	600	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

## Španělsko

Ve Španělsku je povoleno odepisovat všechny dlouhodobý nehmotný i hmotný majetek s výjimkou půdy. Odpisy lze počítat na základě lineární i degresivní metody. Sazby **lineárního odepisování** jsou uvedeny v tabulkách 4.10 a 4.11. Goodwill, ochranné známky a jiná nehmotná aktiva mohou být odepisovány po dobu 20 let, počáteční výdaje, výdaje na výzkum a vývoj po dobu max. 5 let.

**Tab. č. 4.10: Minimální sazba lineární metody ve Španělsku během let 2004 – 2010**

Majetek	Minimální odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Průmyslové budovy a sklady	1,47	1,47	1,47	1,47	1,47	1,47	1,47
Komerční, obytné budovy	1	1	1	1	1	1	1
Elektrické sítě	4	4	4	4	4	4	4
Klimatizace, topení, chlazení	5,55	5,55	5,55	5,55	5,55	5,55	5,55
Výtahy	5	5	5	5	5	5	5
Kancelářský nábytek, vybavení	5	5	5	5	5	5	5
Hardware	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Běžné nástroje	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Auta vč. nákladních	7,14	7,14	7,14	7,14	7,14	7,14	7,14

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

**Tab. č. 4.11: Maximální sazba lineární metody ve Španělsku během let 2004 - 2010**

Majetek	Maximální odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Průmyslové budovy a sklady	3	3	3	3	3	3	3
Komerční, obytné budovy	2	2	2	2	2	2	2
Elektrické sítě	8	8	8	8	8	8	8
Klimatizace, topení, chlazení	12	12	12	12	12	12	12
Výtahy	10	10	10	10	10	10	10
Kancelářský nábytek, vybavení	10	10	10	10	10	10	10
Hardware	25	25	25	25	25	25	25
Běžné nástroje	30	30	30	30	30	30	30
Auta vč. nákladních	16	16	16	16	16	16	16

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

U **degresivní metody** odepisování se roční odpisová sazba zvyšuje o 50 % v případě, že použitelnost majetku je kratší než 5 let, o 100 % v případě, že doba použitelnosti majetku je kratší než 8 let a o 150 % v případě, že doba použitelnosti majetku je 8 a více let. Degresivní metoda se nesmí používat u staveb, nábytku a vybavení.

### Portugalsko

V Portugalsku se mohou odepisovat všechna aktiva s výjimkou pozemků a goodwillu. Majetek může být odepisován na základě lineární i degresivní metody. Degresivní metoda odepisování je povolena správcem daně a může být zvolena pro nový hmotný majetek jiný než budovy, soukromé osobní automobily či kancelářský nábytek. Výše pořizovací ceny pro dlouhodobý majetek je stanovena na 199,52 EUR. Sazby **lineární metody** odepisování jsou uvedeny v tabulce č. 4.12.

U **degresivní metody** jsou odpisové sazby stanoveny ze sazeb lineární metody takto:

- 50 % v případě, že životnost aktiva je kratší než 5 let (koeficient 1,5),
- 100 % v případě, že životnost aktiva je mezi 5 – 6 lety (koeficient 2),
- 150 % v případě, že životnost aktiva je delší než 6 let (koeficient 2,5).

**Tab. č. 4.12: Lineární metoda odepisování v Portugalsku během let 2004 – 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Kancelářské budovy	2	2	2	2	2	2	2
Průmyslové budovy	5	5	5	5	5	5	5
Elektronická zařízení	20	20	20	20	20	20	20
Počítače a kompresory	25	25	25	25	25	25	25
			33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Běžné nářadí a příslušenství	25	25	25	25	25	25	25
Motory a těžké obráběcí stroje	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Přenosné stroje	20	20	20	20	20	20	20
Kancelářské zařízení	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Software	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Motorová vozidla	14,28	14,28	14,28	14,28	14,28	14,28	14,28
	20	20	20	20	20	20	20
	25	25	25	25	25	25	25
Počáteční náklady na výzkum a vývoj	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

#### 4.4 Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 1995

Do EU vstupuje Rakousko, Finsko a Švédsko. V březnu roku 1995 vstupuje v platnost Shengenská dohoda, kdy cestující jakékoliv státní příslušnosti mohou mezi státy cestovat bez pasových kontrol na hranicích.

##### Švédsko

Stroje a zařízení se odepisují především na základě **degresivní metody**. Maximální odpisy mohou být ve výši 30 % celkové účetní hodnoty všech aktiv na začátku zdaňovacího období plus náklady související s pořízením majetku snižené o částku, kterou poplatník obdrží za majetek prodaný, či ztracený v průběhu roku.

**Lineární metoda** odepisování je ve výši 20 % u všech aktiv. Pokud je hodnota majetku nižší, než uvedený odpis dle stanovené metody, tak je odpis povolen ve zbývajícím částce. Majetek, jehož doba použitelnosti nepřesahuje 3 roky, může být odepsán okamžitě. Od 1. ledna 2009 mohou být odepsána okamžitě všechna aktiva, jejichž hodnota nepřesahuje 21 400 SEK. Odpisová sazba u staveb se pohybuje v rozmezí 1,5 – 5 % v závislosti na dohodě mezi poplatníkem a daňovým orgánem.

## Rakousko

Podnikatelé mohou odepisovat všechna aktiva, která jsou používána k podnikání, ať už je podnik ve ztrátě, či zisku. Majetek se začíná odepisovat v době jeho uvedení do užívání. Odepisovat majetek může v Rakousku pouze vlastník majetku. Majetek se odepisuje z ceny pořízení, nebo výrobních nákladů. Získal-li poplatník majetek bez proti plnění, tak se majetek odepisuje z ceny, kterou má v době pořízení. Pro daňové odepisování je možná pouze **lineární metoda** odepisování, sazby viz tabulka č. 4.13. Odpis za první rok užívání majetku je možný ve výši 12 měsíců pouze tehdy, pokud majetek byl užíván déle než 6 měsíců.

**Tab. 4.13: Lineární odepisování v Rakousku během let 2004 - 2010**

Majetek	Sazby lineární metody odepisování						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Budovy	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%
	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%
	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%
Automobil	8 let	8 let	8 let	8 let	8 let	8 let	8 let
Goodwill	15 let	15 let	15 let	15 let	15 let	15 let	15 let

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Odepisovat lze budovu, která neslouží přímo za účelem podnikání. Podle první sazby (2 %) se budovy odepisují přibližně 33 a 1/3 roku, jejich životnost je možné snížit na 20 let z důvodu technické nebo ekonomické situace. Movité věci, které nepřekročí hodnotu 400 EUR, mohou být odepsány v roce pořízení.

## Finsko

Hmotný majetek se ve Finsku může odepisovat lineární i degresivní metodou. Sazby **lineární metody** jsou u vybraného druhu majetku znázorněny ve sledovaném období v tabulce č. 4.14. Stroje a zařízení mohou být odepsány v roce pořízení, pokud jejich doba použitelnosti nepřekračuje 3 roky, stejně tak aktiva, jejichž hodnota nepřesahuje 850 EUR. Celková hodnota takto odepisovaných aktiv nesmí přesáhnout za zdaňovací období výši 2 500 EUR. Patenty a další převoditelná práva mohou být odepisovány pouze na základě lineární metody, též ostatní aktiva jako jsou mosty a železnice.

**Zrychlené odepisování** je povoleno jen pro určité investice. Metodu degresivního odepisování smějí používat jen malé a středně velké podniky, pokud jsou jejich investice umístěny v méně rozvinutých regionech (severní a východní Finsko) během let 1998 – 2011. Malé a středně velké podniky mají méně než 250 zaměstnanců a obrat menší než 20 miliónů



EUR ročně (50 mil. EUR od roku 2009), nebo jejich bilanční suma nepřesáhne 10 miliónů EUR (43 mil. EUR od roku 2009). Pro aktiva pořízená v souvislosti se zřízením, rozšířením výrobních zařízení a cestovního ruchu je možno zvýšit obecné sazby odpisů až o 50 %. Zrychlené odpisy jsou povoleny v roce pořízení aktiva a v dalších následujících 2 letech. Degresivní odepisování není povoleno na výrobu automobilových součástí, ocelových trubek, komerčních zahrad a rybolovu, atd.

**Tab. č. 4.14: Lineární metoda odepisování ve Finsku během let 2004 – 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Průmyslové objekty, sklady, dílny	7	7	7	7	7	7	14
Bytové domy, úřady	4	4	4	4	4	4	4
Budovy k výzkumným účelům	20	20	20	20	20	20	20
Stroje a zařízení	25	25	25	25	25	25	50
Ostatní aktiva	40 let	40 let	40 let	40 let	40 let	40 let	40 let
Patenty, goodwill	10 let	10 let	10 let	10 let	10 let	10 let	10 let

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

## 4.5 Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 2004

Osm zemí střední a východní Evropy – Česká republika, Estonsko, Lotyšsko, Litva, Polsko, Maďarsko, Slovensko a Slovinsko vstupuje do EU 1. května 2004. Členskými státy se stávají také Malta a Kypr.

### Kypr

Roční opotřebení majetku se počítá ze zařízení, strojního zařízení a budov, včetně zaměstnaneckých bytů, ale bez osobních motorových vozidel. Sazby pro opotřebení jsou stanoveny komisařem a je povoleno pouze **lineární odepisování** dlouhodobého majetku. Při neexistenci konkrétních pravidel byly přijaty zásady účetnictví. Délka odepisování jednotlivého majetku je uvedena v tab. č. 4.15.

**Tab. 4.15: Lineární odepisování na Kypru během let 2004 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v letech						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Stavby hotelové a průmyslové	25	25	25	25	25	25	25
Jiné stavby	33	33	33	33	33	33	33
Výdaje investiční povahy	5	5	5	5	5	5	5

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

## Estonsko

Tato země odpisy nepoužívá.

## Slovinsko

Výše odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku může být odečtena jen při určování zdanitelného zisku. Odpočet je omezen do výše částky vypočtené **lineární metodou** odepisování. Odepisován je hmotný majetek s cenou vyšší než 500 EUR, v případě, že je cena nižší, je povolen okamžitý odpis. Vlastní vytvořený goodwill a patenty nejsou považovány za kapitálová aktiva. Příklady maximální odpisové sazby jsou během sledovaného období 2004 – 2010 uvedeny v tabulce č. 4.16.

**Tab. č. 4.16: Lineární odepisování ve Slovinsku během let 2004 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Budovy	5,0	5,0	5,0	3,0	3,0	3,0	3,0
Goodwill	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Osobní automobily	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Stroje, zařízení, dopravní prostředky	25,0	25,0	25,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Počítače	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Během sledovaného období došlo ke změně v roce 2007, kdy byla snížena odpisová sazba u budov z 5 % na 3 % a u strojů, zařízení a dopravních prostředků z 25 % na 20 %.

## Maďarsko

Odpisy dlouhodobého majetku podniku jsou povinné. Odepisovat majetek může v Maďarsku pouze vlastník majetku. Hmotný i nehmotný majetek může být odepisován na základě lineární metody. Pozemky a umělecká díla nejsou odepisovatelné. Výjimkou může být pozemek zapsaný do tržní hodnoty, klesla-li jeho hodnota pod pořizovací cenu. Sazby **lineárního odepisování** majetku jsou uvedeny v tab. č. 4.17. Duševní vlastnictví a kapitalizované hodnoty experimentálního vývoje získané, nebo vytvořené v nebo po roce 2003 se odepisují ve výši 50 %.

Účetní odpisy jsou založeny na ceně pořízení nebo nákladech na výrobu majetku snížené o očekávanou zbytkovou hodnotu na konci doby životnosti aktiva. Pro daňové účely tvoří odpisovou základnu celkové pořizovací či výrobní náklady.

**Tab. č. 4.17: Lineární metoda odepisování v Maďarsku během let 2004 – 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Budovy, stavby, zařízení používané k podnikání	2-15	2-15	2-15	2-15	2-15	2-15	2-15
Zemědělské struktury	3-15	3-15	3-15	3-15	3-15	3-15	3-15
Železniční stavby	4-7	4-7	4-7	4-7	4-7	4-7	4-7
Mosty	4	4	4	4	4	4	4
Elektrické vedení, potrubí	4-8	4-8	4-8	4-8	4-8	4-8	4-8
Konstrukce pro skladování odpadů	20	20	20	20	20	20	20
Stroje a zařízení	14,5	14,5	14,5	14,5	14,5	14,5	14,5
Solární panely, kancelářské vybavení, ochranná zařízení proti hluku	33	33	33	33	33	33	33
Počítačová technologie, stoje a zařízení používané pro výrobu filmové a video produkce	50	50	50	50	50	50	50
Motorová vozidla	20	20	20	20	20	20	20
Nehmotný majetek (v letech)	5	5	5	5	5	5	5
Pronajaté rostliny zaznamenané u pronajímatele majetku	5	5	5	5	5	5	5
Pronajaté stroje a zařízení zaznamenané u pronajímatele majetku	30	30	30	30	30	30	30

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Malé a středně velké podniky mohou odepisovat nově získané stroje, zařízení a vozidla (s výjimkou aut, které byly dány do užívání ve znevýhodněných regionech) v roce pořízení. Hodnota stálých aktiv, která nepřesahuje 100 000 HUF může být odepsána okamžitě.

### Lotyšsko

Daňové odpisy lze odečíst od daně z příjmu jen tehdy, jedná-li se o hmotný majetek a u některých nehmotných aktiv. Hmotný majetek pro účely podnikání společnosti je rozdělen do 5 kategorií, které jsou uvedeny společně se sazbami odepisování v tab. č. 4.18. Nehmotný majetek je odepisován na základě **lineární metody**, doba odepisování je uvedena také v tab. č. 4.18. Nehmotný majetek jako goodwill a jiná autorská práva není odepisovatelný. Náklady na výzkum a vývoj spojené s hospodářskou činností mohou být odepsány v roce jejich vynaložení. Daňové odpisy nejsou povoleny pro luxusní automobily, lehká motorová vozidla určená pro přepravu nejvýše osm cestujících s hodnotou vyšší než 25 424 LVT, nebo splňující některá další kritéria.

**Tab. č. 4.18: Lineární metoda odepisování v Lotyšsku během let 2004 – 2010**

Kat.	Majetek	Odpisová sazba v %						
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	Budovy, výstavby	10	10	10	10	10	10	10
2	Železniční kolejová vozidla, technologické zařízení, vybavení obchodních lodí, energetické zařízení...	20	20	20	20	20	20	20
3	Počítače, pomocná zařízení, software	70	70	70	70	70	70	70
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	40	40	40	40	40	40	40
5	Těžební plošiny, ropný průzkum plavidla pro těžbu	15	15	15	15	15	15	15
X	Patenty, licence, ochranné známky (v letech)	5	5	5	5	5	5	5
X	Náklady koncese (v letech)	10	10	10	10	10	10	10
X	Náklady k lokalizaci přírodních zdrojů (v letech)	10	10	10	10	10	10	10

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 - 2010

Odpisy počítané na základě **degresivní metody** jsou povoleny pro výrobu high-tech zařízení získané, nebo vyvinuté po 31. prosinci 2005. Zrychlené odpisy jsou povoleny od 6. roku do konce roku 2013. Odepisování je povoleno na základě indexů:

- rok 2006 index 1,5,
- rok 2007 index 1,4,
- rok 2008 index 1,3,
- rok 2009 index 1,2,
- rok 2010 index 1,1.

## Litva

**Lineární metoda** odepisování se v Litvě používá pro odepisování dlouhodobého majetku běžně. Je povolena také **degresivní metoda**, ale ta se nevztahuje na dlouhodobý majetek jako jsou nové budovy, stroje a zařízení, nákladní automobily, software, nabytá práva,... Sazby lineárního odepisování jsou uvedeny v tab. č. 4.19. Zůstatková hodnota dlouhodobého majetku se může lišit okolo 1 – 10 % LTL z pořizovací ceny. Náklady na výzkum a vývoj jsou odečítány v období, kdy byly vynaloženy. Náklady vynaložené zaměstnavatelem na vyšší vzdělávání zaměstnanců mohou být brány jako nehmotný majetek, pokud jsou vypláceny vzdělávacím institucím nacházejících se v Evropském hospodářském prostoru, nebo které

mají uzavřenou daňovou smlouvu s Litvou. Náklady je možno odepisovat po dobu 4 let lineární metodou. Dlouhodobá aktiva používaná ve výzkumu a vývoji se odepisují do 2 let.

**Tab. č. 4.19: Lineární metoda odepisování v Litvě během let 2004 – 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Nové budovy a stavby	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Obytné domy	5	5	5	5	5	5	5
Ostatní stavby, potrubí, letadla	15	15	15	15	15	15	15
Stroje a zařízení	20	20	20	20	20	20	20
Auta (v závislosti na věku a účelu)	10-25	10-25	10-25	10-25	10-25	10-25	10-25
Nákladní auta	25	25	25	25	25	25	25
Software, nabytá práva	3	3	3	3	33,3	33,3	33,3
Goodwill	15	15	15	15	6,7	6,7	6,7

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

## Malta

Daňové odpisy jsou povoleny u průmyslových budov a staveb, na stroje a zařízení. V prvním roce u průmyslových staveb je povolen počáteční odpis ve výši 10 %. U strojů a zařízení není dán počáteční odpočet na daně a tento majetek je odepisován na základě **lineární metody** po určitou dobu viz. tab. č. 4.20. Od 1. ledna 2005 nemůže uplatnit nájemce daňové odpisy, tyto odpisy může uplatňovat pouze pronajímatel.

**Tab. č. 4.20: Lineární metoda odepisování na Maltě v letech 2004 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v letech						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Počítače a elektronická zařízení	4	4	4	4	4	4	4
Počítačový software	4	4	4	4	4	4	4
Motorová vozidla <sup>17</sup>	5	5	5	5	5	5	5
Nábytek a vybavení	10	10	10	10	10	10	10
Stavební a výkopové zařízení	6	6	6	6	6	6	6
Stravovací zařízení	6	6	6	6	6	6	6
Letadla	12	12	12	12	12	12	12
Lodě a plavidla	10	10	10	10	10	10	10
Elektrické a instalatérské zařízení	15	15	15	15	15	15	15
Komunikační a vysílací zařízení	6	6	6	6	6	6	6

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

## Polsko

Odpisy v Polsku jsou zahrnuty do seznamu uznatelných nákladů vzniklých při získávání příjmů. Odepisování majetku je povinné a nemůže být odloženo. Je možné použít dvě metody

<sup>17</sup> U motorových vozidel je odepisovatelná částka omezena na 3 000 MTL (7 000 EUR od r. 2008, 14 000 EUR od r. 2010), nejedná-li se o užitková vozidla.

odepisování – lineární a degresivní. Sazby **lineárního odepisování** příslušného majetku jsou znázorněny ve sledovaném období v tab. č. 4.21. Aktiva, která nesmí být odepisována, jsou půda a trvale užívací práva k pozemkům, některé budovy a stavby, nenakoupený goodwill, umělecká díla a muzejní exponáty.

**Degresivní metoda** odepisování je povolena pouze u některých nových dlouhodobých aktiv. Hodnota majetku může být snížena v prvním roce o 30 %. Aktiva pro zrychlené odpisy jsou stanoveny zákonem a patří zde např. stroje pro všeobecné účely a zařízení, stroje používané v chemickém průmyslu, potravinářství či stavební činnosti.

**Tab. č. 4.21: Lineární metoda odepisování v Polsku během let 2004 – 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Budovy a stavby	1,5-4,5	1,5-4,5	1,5-4,5	1,5-4,5	1,5-4,5	1,5-4,5	1,5-4,5
Důlní stroje a zařízení	18-20	18-20	18-20	18-20	18-20	18-20	18-20
Všeob. jednoúčelové stroje a zařízení	10	10	10	10	10	10	10
Počítače	30	30	30	30	30	30	30
Vozidla	4,5-20	4,5-20	4,5-20	4,5-20	4,5-20	4,5-20	4,5-20
Náradí a další vybavení	20	20	20	20	20	20	20
Registrační pokladny	20	20	20	20	20	20	20
Mobilní telefony	20	20	20	20	20	20	20
<b>Nehmotná aktiva odepisována v měsících</b>							
Software, práva k duševnímu vlastnictví	24	24	24	24	24	24	24
Film, televize, licence pro rozhlas. vysílání	24	24	24	24	24	24	24
Náklady na dokončení výzkumu a vývoje	36	36	36	12	12	12	12
Ostatní majetek vč. goodwillu	60	60	60	60	60	60	60

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Od roku 2007 se mohou malé a střední podniky s obratem včetně DPH nižším než 800 000 EUR (1,2 mil. EUR od roku 2010) rozhodnout pro okamžitý odpočet u některých stálých aktiv. Tyto odpočty však nesmí přesáhnout 50 000 EUR (100 000 EUR od roku 2010) ročně.

## Slovensko

Odepisovat lze dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný s výjimkou pozemků a majetku, jehož cena přesáhne 30 000 SKK (1 700 EUR od roku 2009), nebo doba životnosti je delší

než 1 rok. V případě, že majetek nesplňuje jednu z těchto podmínek, může být odepsán okamžitě. Pořizovací cena nehmotných aktiv je stanovena na 50 000 SKK (2 400 EUR od roku 2009) a to v případě, že byl majetek pořízen za úplatu nebo vytvořen vlastní činností poplatníka. Technické zhodnocení nehmotného majetku do výše 30 000 SKK (1 700 EUR od roku 2009) může být odepsáno okamžitě.

Pozemek, zásoby, umělecká díla, nemovité kulturní památky a přírodní zdroje nesmí být odepisovány. Dlouhodobý majetek může odepisovat vlastník, nebo poplatník, který má právo k užívání daného majetku. V případě finančního leasingu má právo na odepisování nájemce. Daňový poplatník si může zvolit mezi metodou lineárního a degressivního odepisování. Celá metoda se musí používat do konce životnosti aktiva. U **lineárního odepisování** je majetek rozdělen do 4 kategorií dle očekávané životnosti, která je znázorněna ve sledovaném období v tab. č. 4.22. Nehmotný majetek může být odepisován od 1. ledna 2006 na základě účetní metody.

**Tab. č. 4.22: Lineární metoda odepisování na Slovensku během let 2004 – 2010**

Kat.	Majetek	Odpisová sazba v letech						
		2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	Počítače, automobily, nástroje	4	4	4	4	4	4	4
2	Stroje, zařízení, nábytek	6	6	6	6	6	6	6
3	Motorová vozidla, stroje, lehké konstrukce	12	12	12	12	12	12	12
4	Potrubí, budovy	20	20	20	20	20	20	20
X	Nehmotný majetek	5	5	5	5	5	5	5

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2004 – 2010.

Majetek nepatřící do žádné z výše uvedených kategorií je zařazen do kategorie 2. Použití **zrychlené metody** je stejné jako v České republice, tzn. v zákoně jsou uvedeny příslušné koeficienty pro daný druh majetku.

#### 4.6 Odpisová politika zemí přistupujících do Evropské unie v roce 2007

Další dvě země východní Evropy Bulharsko a Rumunsko přistupují k EU v roce 2007. Nyní má Evropská unie 27 členských států a řadu kandidátských zemí, jako např. Makedonie, Chorvatsko, Turecko,...

## Rumunsko

Majetek přesahující pořizovací cenu 1 500 RON je odepisován dle stanovených kritérií na základě zákona. K 1. lednu 2007 se bere v úvahu do pořizovací ceny také jakékoliv přecenění. Majetek může být odepisován na základě lineární i degresivní metody. **Lineární metodou** jsou odepisovány kapitalizované náklady vztahující se k založení společnosti, náklady na výzkum a vývoj a výdaje související s pořízením, či vyrobením počítačového software. Tyto náklady jsou odepisovány pod dobu 3 let.

U **degresivního odepisování** je stanoven koeficient v rozmezí 1,5 – 2,5 v závislosti na životnosti aktiva. Technologická zařízení a patenty mohou být odepisovány na základě této metody až do 50 % z pořizovací ceny.

## Bulharsko

Odepisovatelný je dlouhodobý hmotný, nehmotný majetek a investice. Pořizovací cena, nebo náklady na pořízení majetku musí být vyšší než daná částka (uvedeno v tab. č. 4.23) a doba odepisování delší než 1 rok. Do dlouhodobého nehmotného majetku se řadí licence, patenty, ochranné známky, goodwill, marketingový výzkum i výdaje, které vedou ke zvýšení hospodářské výkonnosti najatých dlouhodobých aktiv. Goodwill není odepisovatelný pro daňové účely. Odpisy jsou počítány na základě **lineární metody** a jejich sazby jsou uvedeny v následující tabulce. Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je předmětem právního či smluvního omezení je zcela odepisovatelný v příslušném období, ale to nesmí být kratší než 3 roky.

**Tab. č. 4.23: Lineární metoda odepisování v Bulharsku během let 2007 - 2010**

Majetek	Odpisová sazba v %			
	2007	2008	2009	2010
Stroje, zařízení, vybavení	30, 50	30, 50	30, 50	30, 50
Počítače a software	50	50	50	50
Vozidla (s výjimkou automobilů), povrchy vozovek, letištní plochy	10	10	10	10
Osobní automobily	25	25	25	25
Ostatní majetek	15	15	15	15
Pořizovací cena (v BGN)	500	700	700	700

Zdroj: vlastní zpracování dle European Tax Handbook 2007 – 2010.

U strojů a zařízení se vyšší sazba (50 %) vztahuje na výrobu strojů a zařízení, které tvoří součást počáteční investice tak, jak je uvedeno v zákoně o dani z příjmů v Bulharsku.



## **5. SROVNÁNÍ ODPISOVÝCH POLITIK ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE**

Dlouhodobý majetek nemění během svého užívání svou fyzickou podobu, ale ve většině případů ztrácí svou hodnotu (výjimkou jsou však pozemky a umělecká díla, jejichž hodnota se může časem zvyšovat). Snižování hodnoty majetku může být jeho opotřebením (morální, fyzické) nebo postupem času, kdy ubývá možnost využít některé složky nehmotného majetku (např. patentů,...).

Opotřebením dlouhodobého majetku vyjadřují odpisy. Odpisy postupně přenášejí hodnotu majetku do nákladů a zabezpečují také tvorbu zdrojů na pořízení nového dlouhodobého majetku. Protože odpisy ovlivňují výši nákladů, musí si každý podnik zvolit metodu odepisování tak, aby objektivně vyjádřil úbytek hodnoty majetku a v potřebné době získal peněžní prostředky pro obnovu dlouhodobého majetku.

Odpisy dlouhodobého majetku se zabývá odpisová politika, která je souhrnem pravidel pro výpočet odpisů a zakotvením těchto pravidel do vnitřního předpisu firmy. Odpisová politika je významným nástrojem hospodářské politiky státu a také nástrojem finančního řízení podniku. Členské země Evropské unie nemají společnou odpisovou politiku. Každý stát si tuto politiku tvoří sám.

V této kapitole budu vycházet z již provedených analýz odpisových politik jednotlivých členských zemí Unie. Kapitola bude tvořena především tabulkami, kde budu zaznamenávat proběhlé změny v daňovém lineárním odepisování majetku členských zemí EU během let 2004 – 2010. Budu se zde také zabývat ukazateli EATR, EMTR a tím, zda jejich změny souvisí se změnou v odpisových sazbách. Už při provádění analýzy v předchozí kapitole jsem zjistila, že v odepisování dochází pouze k malým změnám. Změny, které v odepisování dlouhodobého majetku nastaly, budu pod danou tabulkou charakterizovat u každého členského státu.

## 5.1 Srovnání odpisových politik zemí Evropské unie s rokem 2004

V začátku této podkapitoly se budu zabývat všemi členskými státy EU a jejich daňovou metodou odepisování. Ne všechny státy mohou používat daňovou degresivní i lineární metodu odepisování. Pro lepší přehled vše znázorním do tabulky č. 5.1.

**Tab. č. 5.1: Metody daňového odepisování v zemích EU v analyzovaném období**

Stát	Metoda lineárního odepisování	Metoda degresivního odepisování
Belgie	ANO	ANO
Francie	ANO	ANO
Itálie	ANO	ANO
Lucembursko	ANO	ANO
Německo	ANO	ANO
Nizozemí	*	* <sup>18</sup>
Dánsko	ANO	ANO
Velká Británie	ANO	ANO
Irsko	ANO	NE
Řecko	ANO	ANO
Španělsko	ANO	ANO
Portugalsko	ANO	ANO
Švédsko	ANO	ANO
Rakousko	ANO	NE
Finsko	ANO	ANO
Kypr	ANO	NE
Estonsko	NE	NE
Slovinsko	ANO	NE
Maďarsko	ANO	NE
Lotyšsko	ANO	ANO
Litva	ANO	ANO
Malta	ANO	NE
Polsko	ANO	ANO
Slovensko	ANO	ANO
Česká republika	ANO	ANO
Rumunsko	ANO	ANO
Bulharsko	ANO	NE

Zdroj: vlastní zpracování.

Z tabulky je vidět, že většina států má u daňového odepisování povoleny obě metody. Lineární metodu odepisování používají všechny členské země EU. Degresivní metodu odepisování nepoužívají členské země EU mezi které patří Irsko, Rakousko, Kypr, Slovinsko, Maďarsko, Malta a Bulharsko. Výjimku v daňovém odepisování tvoří Estonsko, tato země nepoužívá daňovou lineární ani degresivní metodu odepisování.

<sup>18</sup> Na konkrétní formě odepisování záleží většinou na dohodě se správcem daně.

V následující tabulce č. 5.2 budu srovnávat daňové odpisové politiky všech členských zemí EU s rokem 2004. Zabývat se budu lineární metodou daňového odepisování proto, že ji používají všechny členské země EU. Rok 2004 jsem si zvolila jako výchozí z důvodu přistoupení největšího počtu kandidátských zemí do EU a tento rok je v tabulce ohodnocen nulou (0). Pokud došlo ve sledovaném období ke změnám v daňových sazbách lineárního odepisování, tak tyto změny jsou označeny jako + (zlepšení – např. snížení doby odepisování majetku, zvýšení odpisové sazby,...), nebo – (zhoršení – např. zvýšení počtu let odepisování, snížení odpisové sazby,...) oproti výchozímu stavu. Pokud nebyly provedeny žádné změny v odepisování majetku, zaznačím tuto situaci v tabulce jako X, tzn. nedošlo k žádným změnám. Pod tabulkou budu změny v daňovém lineárním odepisování členských zemí EU komentovat. Členské země v tabulce jsou seřazeny tak, jak přistupovaly do Unie.

**Tab. č. 5.2: Srovnání odpisových politik zemí EU s rokem 2004**

Stát	2004	2004/ 2005	2004/ 2006	2004/ 2007	2004/ 2008	2004/ 2009	2004/ 2010
Belgie	0	X	X	X	X	X	X
Francie	0	X	X	X	X	X	X
Itálie	0	X	X	X	X	X	X
Lucembursko	0	X	X	X	X	X	X
Německo	0	X	X	X	X	X	X
Nizozemí	0	X	X	-	-	-	-
Dánsko	0	X	X	X	-	-	-
Velká Británie	0	X	X	X	-	X	X
Irsko	0	X	X	X	X	X	X
Řecko	0	X	X	X	X	X	X
Španělsko	0	X	X	X	X	X	X
Portugalsko	0	X	+	+	+	+	+
Švédsko	0	X	X	X	X	X	X
Rakousko	0	X	X	X	X	X	X
Finsko	0	X	X	X	X	X	X
Kypr	0	X	X	X	X	X	X
Estonsko	odepisování majetku nepoužívá						
Slovinsko	0	X	X	-	-	-	-
Maďarsko	0	X	X	X	X	X	X
Lotyšsko	0	X	X	X	X	X	X
Litva	0	X	X	X	+	+	+
Malta	0	X	X	X	X	X	X
Polsko	0	X	X	+	+	+	+
Slovensko	0	X	X	X	X	X	X
Česká republika	0	X	X	X	-	-	-
Rumunsko				0	X	X	X
Bulharsko				0	X	X	X

Zdroj: vlastní zpracování.

V **Belgii** během sledovaného období nedošlo k žádným změnám v odepisování majetku jak u zrychleného, tak lineárního. Zároveň nedošlo ani ke změně pořizovací ceny. Stejným případem je také **Francie** i **Lucembursko**. V **Itálii** byla provedena od roku 2006 změna v odepisování dlouhodobého nehmotného majetku, jelikož došlo ke snížení sazby na goodwill a ochranné známky, ale ke zvýšení odpisové sazby na know-how a patenty. Jelikož se změna v odepisování majetku týká nehmotného majetku, v tabulce značím, že nedošlo k žádným změnám v odepisování. V **Německu** sice nedošlo ke změnám odpisových sazeb, ale byla změněna výše pořizovací ceny pro aktiva k okamžitému odpisu. Tato cena se pohybovala během let 2004 – 2006 pod 410 EUR, v roce 2007 došlo ke snížení pod 400 EUR a od roku 2008 byla pořizovací cena pro aktiva s okamžitým odpisem snížena na výši do 150 EUR. Tato změna způsobila zhoršení podmínek pro odepisování majetku. Poplatník musí totiž nyní odepisovat majetek nad 150 EUR a tak se snižují odpočty daně z příjmů. V **Nizozemí** dochází od roku 2007 ke zhoršení odepisování dlouhodobého nehmotného majetku, tj. licencí, koncesí a goodwillu, protože doba lineárního odepisování je zvýšena z 5 let na 10 let.

V **Dánsku** od roku 2008 dochází ke zhoršení odpisové sazby u budov, která byla snížena z 5 % na 3 %. Zároveň je však možnost tuto sníženou sazbu zvýšit o 3 %, ale jen z důvodu vyššího opotřebení. I když se snížená sazba dá zvýšit, zaznamenala jsem v tabulce zhoršení, protože zvýšení této sazby je podmíněno určitými podmínkami, které splňují jen dané budovy. Pro poplatníky odepisující budovy bez vyššího opotřebení je snížení sazby nevýhodné. V Dánsku docházelo také od roku 2004 ke změně ceny drobného majetku, která se od roku 2004 (10 500 DKK) postupně zvyšovala až do roku 2009 (12 300 DKK). Zvýšení této ceny považuji za pozitivum.

Ve **Velké Británii** dochází od roku 2008 ke zhoršení odepisování strojů a zařízení, kdy sazba byla snížena z 25 % na 20 % ročně a od roku 2009 bylo zrušeno odepisování aktiv na zahraniční leasing. Vycházíme-li z roku 2004, tak v roce 2009 došlo také ke zlepšení odepisování, kdy je možno odepisovat majetek se zvláštní sazbou daně (např. tepelné izolace). Výše odpisové sazby pro tento majetek byla stanovena na 10 % ročně. Při srovnání s rokem 2004 došlo v roce 2009 a 2010 ke zlepšení i zhoršení odepisování některých aktiv, proto jsem v tomto roce zaznačila X (tzn. nedošlo ke změnám).

V **Irsku** nedošlo během sledovaného období k žádným změnám v odpisových sazbách. Změnila se však výše odpisové základny pro auta od roku 2007. Tato částka byla v roce 2004

ve výši 22 000 EUR, v roce 2007 byla zvýšena na 23 000 EUR a od roku 2008 je stanovena ve výši 24 000 EUR. Zvýšení pořizovací ceny na auta považují za pozitivum.

V **Řecku** nedošlo k žádným změnám v odepisování, byla změněna pouze výše pořizovací ceny od roku 2005 z 600 EUR na 1 200 EUR. K žádným změnám v odepisování nedošlo ve **Španělsku**. V **Portugalsku** byla provedena pozitivní změna v odepisování v roce 2006. Počítače a kompresory mohou být od tohoto roku odepisovány i zvýšenou sazbou (33,33 %).

Ve **Švédsku**, **Rakousku**, **Finsku**, **Maďarsku**, **Lotyšsku**, **Maltě**, na **Kypru** nedošlo během sledovaného období k žádným změnám v daňovém lineárním odepisování hmotného majetku. V **Litvě** je od roku 2008 zvýšena sazba odepisování software ze 3 % na 33,33 %, tuto změnu považují za pozitivní. **Estonsko** je jediná členská země EU, která nepoužívá daňové odepisování majetku. Od roku 2007 dochází ke zhoršení odepisování ve **Slovinsku**, protože sazba odepisování budov je snížena z 5 % na 3 % a také odpisová sazba na stroje, zařízení a dopravní prostředky je od tohoto roku snížena z 25 % na 20 %. U odepisování nehmotných aktiv dochází v **Polsku** ke zlepšení, jelikož náklady na dokončení výzkumu a vývoje byly od roku 2007 sníženy z 36 měsíců odepisování na 12 měsíců odepisování.

Na **Slovensku** nedochází také k žádným změnám. Jediné, co se změnilo je přepočet výše pořizovací ceny od roku 2009 na EUR. V **České republice** byla od roku 2008 zrušena podskupina 1a, do které byly zařazeny automobily. Tento majetek při zrušení podskupiny byl přesunut do odpisové skupiny 2, tzn. zvýšila se jeho doba odepisování ze 4 let na 5 let, došlo tedy ke zhoršení v odepisování automobilů.

U přistupujících zemí v roce 2007, **Bulharsku** a **Rumunsku** beru jako výchozí stav tento rok. Během sledovaného období, tedy do roku 2010 nedošlo k žádným změnám v odepisování hmotného majetku. V **Bulharsku** byla zvýšena v roce 2008 pořizovací cena na 700 BGN (v roce 2007 byla její výše stanovena na 500 BGN).

## 5.2 Efektivní daňové sazby členských zemí Evropské unie během let 2004 - 2010

V kapitole 2.5 se věnuji sazbě daně z příjmů právnických osob. Sazby daně ze zisku firem se liší u každé země, tedy i každý členský stát má jinou sazbu daně. Problém v různých sazbách daně je především v daňových úlevách, přírážkách i slevách. Statutární daňové sazby není tedy možné srovnávat z důvodu různého daňového zatížení. Rozptyl statutárních (nominálních) sazeb korporátních daní v Evropské unii je značný<sup>19</sup>, proto je potřebné poměřovat daňové zatížení pomocí efektivních sazeb. Zároveň je potřebné určit vlivy, které mají významný vliv na rozdíly mezi statutární a efektivní sazbou korporátní daně.

Pro lepší měření efektivního zdaňování korporací se používají efektivní korporátní daňové sazby, které určují celkovou výši efektivně placených daní. Efektivní daňové sazby umožňují mezinárodní srovnávání daňových systémů. Vývoj efektivních daňových sazeb členských zemí EU je zaznamenán v příloze č. 2 a v příloze č. 3.

### 5.2.1 Efektivní mezní daňová sazba v členských zemích Evropské unie

Efektivní mezní daňová sazba (EMTR) se používá pro přírůstkové „mezní“ investice v dané zemi. Dle této sazby investor zjišťuje, zda má do dané investice investovat či nikoliv. Sazby efektivní mezní daňové sazby členských zemí EU jsou známy jen do roku 2008. Za rok 2009 a 2010 údaje nejsou k dispozici. Sazby EMTR členských zemí EU srovnávám opět od roku 2004 a země seřazuji tak, jak přistupovaly do EU.

**Belgie** v letech 2004 – 2005 měla výši sazby EMTR na 22 %, od roku 2006 se snížila na 20 %. Dosažena sazba EMTR u **Francie** se od roku 2005 neměnila, je ve výši 20 %. V roce 2004 byla tato sazba 22%. V **Itálii** se v letech 2004 – 2005 pohybovala EMTR na 19 %, od roku 2006 se snížila na 18 %. **Lucembursko** má sazbu EMTR ve stejné výši od roku 2004, tj. 19 %. Během let 2004 – 2005 byla sledovaná sazba v **Německu** ve výši 27 %. Od roku 2005 se snížila na 25 %. V **Nizozemí** docházelo během sledovaného období ke změnám ve velikosti sazby EMTR. V roce 2004 byla ve výši 24 %, v roce 2005 se snížila na 21 % a v roce 2006 na 20 %.

---

<sup>19</sup> Např. v roce 2010 byla sazba korporátní daně na Maltě 35 %, v Bulharsku 10 %.

**Dánsko** v letech 2004 – 2006 mělo sazbu EMTR stanovenou na 21 %. Od roku 2007 se snížila na 20 %. Neměnná sazba EMTR je v **Irsku** od roku 2004, tj. 10 %. **Velká Británie** má od roku 2004 sazbu EMTR ve výši 20 %.

V **Řecku** dochází od roku 2004 ke změnám v dané sazbě. V roce 2004 byla ve výši 13 %, v roce 2005 se snížila na 12 %, v roce 2006 se zvýšila na 14 % a od roku 2007 je ve výši 13 %. **Španělsko** během let 2004 – 2005 mělo danou sazbu ve výši 21 %, od roku 2006 se snížila na 20 %. **Portugalsko** má sazbu EMTR od roku 2004 ve výši 15 %.

Sazba EMTR ve **Švédsku** se od roku 2004 neměnila, je 16%. **Rakousko** mělo sazbu EMTR v roce 2004 ve výši 20 %, od roku 2005 do 2008 se tato sazba snížila na 17 %. Sazba EMTR ve **Finsku** se během let 2004 – 2008 pohybovala v různých výších. V roce 2004 byla 20 %, od roku 2005 klesla na 17 %, v roce 2007 se zvýšila na 18 % a v roce 2008 se snížila zpět na 17 %.

Sazba EMTR Kypru, Malty, Estonska, Slovinska, Maďarska, Lotyšska, Litvy, Polska, České republiky a Slovenska je známa jen za léta 2007 a 2008. Na **Kypru** se tato sazba pohybovala ve výši 10 %. **Estonsko** má efektivní průměrnou sazbu známou ve výši 13 %. **Slovinsko** má EMTR ve výši 17 %. EMTR v **Maďarsku** je ve výši 18 %. **Lotyšsko** má tuto sazbu ve velikosti 12 %. V **Litvě** je velikost sazby EMTR 13%, na **Maltě** je 28%. Výše sazby EMTR v **Polsku** byla během let 2007 – 2008 ve výši 16 %. Pro **Českou republiku** je zveřejněna EMTR ve velikosti 12 %. Pro **Slovensko** je stanovená sazba ve výši 15 %.

Sazby EMTR **Rumunska** jsou známy od roku 2007 stejně tak jako u Bulharska, kdy tyto země přistoupily do EU. Výše sazby pro Rumunsko během let 2007 – 2008 je 13 %. **Bulharsko** mělo sazbu EMTR ve sledovaném období ve výši 12 %.

### 5.2.2 Efektivní průměrná daňová sazba v členských zemích Evropské unie

Dle efektivní průměrné daňové sazby (EATR) lze zjistit, zda je investice více zisková, než investice marginální. EATR se počítá z čisté současné hodnoty investice před a po zdanění. Problém u výpočtu této sazby však nastává tehdy, pokud je čistá současná hodnota daného investičního projektu rovná nule.

U členských zemí EU ve sledovaném období let 2004 – 2010 je EATR známa do roku 2008, i EMTR. Změny v sazbě EATR u jednotlivých členských států EU charakterizují tak, jak země přistupovaly do společenství.

V **Belgii** se sazba EATR měnila. V roce 2006 se sazba EATR snížila z 26 % na 25 % a v roce 2008 se snížila na 24 %. **Francie** měla sazbu EATR v roce 2004 ve výši 27 %, ale od roku 2005 se tato sazba snížila na 25 %. **Itálie** od roku 2004 má sazbu EATR neměnnou, tj. ve výši 26 %. **Lucembursko** mělo sazbu EATR v roce 2004 ve výši 21 %, od roku 2006 je snížena na 20 %. V **Německu** se EATR změnila až v roce 2008, kdy se snížila z 32 % (od roku 2004) na 31 %. V **Nizozemí** docházelo také ke změnám v sazbě EATR. V roce 2004 byla její výše 28 %, v roce 2005 se snížila na 25 % a v roce 2008 na 23 %.

**Dánsko** mělo v roce 2004 sazbu EATR ve výši 26 %. V roce 2005 se snížila na 25 % a v roce 2008 na 23 %. **Irsko** má sazbu EATR od roku 2004 ve výši 14 % a tato sazba se během sledovaného období neměnila. Ve **Velké Británii** se sazba EATR nezměnila, je ve výši 24 %.

V **Řecku** došlo od roku 2004 ke změně v sazbě EATR. V roce 2004 byla její výše 30 %, v roce 2005 se snížila na 28 %, v roce 2006 na 25 % a v roce 2007 na 22 %. Sazba EATR ve **Španělsku** se snížila v roce 2007 z 26 % na 25 %. V **Portugalsku** nedošlo ke změně sazby EATR, je ve výši 20 %.

Ve **Švédsku** se sazba EATR neměnila, je stále ve výši 21 %. V **Rakousku** docházelo od roku 2004 ke změnám v sazbě EATR. V roce 2004 byla ve výši 31 %, od roku 2005 došlo k jejímu poklesu na 23 % a další změna byla provedena v roce 2008, kdy se sazba snížila na 22 %. **Finsko** má sazbu EATR ve výši 25 % od roku 2005. V roce 2004 byla výše sazby 27 %.

Na **Kypru** byla daná sazba ve výši 15 % v roce 2004, od roku 2005 se snížila na 11 %. V **Estonsku** docházelo ke změnám v EATR, v roce 2004 byla 21%, poté se sazba snížila v roce 2005 na 19 % a v roce 2006 na 15 %. V roce 2008 se sazba zvýšila na 17 %. Ve **Slovinsku** docházelo od roku 2004 ke změnám v sazbě EATR. Tato sazba byla nejdříve ve výši 21 %, v roce 2006 se zvýšila na 22 %, ale v roce 2007 se vrátila na svou původní



úroveň, tj. 21 %. **Maďarsko** mělo v roce 2004 sazbu EATR ve výši 18 %. V roce 2005 se sazba snížila na 17 %, v roce 2007 se zvýšila na 19 %. **Lotyšsko** má neměnnou sazbu EATR od roku 2004, její výše do roku 2008 je 14 %. V **Litvě** byla sazba EATR v roce 2004 ve výši 13 %. Od roku 2006 se zvýšila na 17 %, ale od roku 2007 je snížena na 15 %. **Malta** má od roku 2004 sazbu EATR ve výši 32 %. Od roku 2004 se sazba EATR v **Polsku** neměnila, do roku 2008 byla stále ve výši 17 %. V **České republice** se snížila sazba EATR v roce 2005 z 25 % na 23 % a další snížení proběhlo v roce 2006 na 21 %. **Slovensko** má sazbu EATR ve velikosti 16 %.

Země přistupující do společenství v roce 2007 mají sazbu EATR známou od tohoto roku. Výše sazby v **Rumunsku** je 14 %. Stanovená sazba v **Bulharsku** od roku přistoupení je ve výši 13 %.

### 5.3 Změny efektivních daňových sazeb v souvislosti se změnami v odpisech

Jelikož by změna v odpisové politice měla způsobit změnu v odpisové sazbě, budu v této vycházet z již provedených analýz. Hypotézu, kterou jsem si stanovila na začátku této diplomové práce „*na diferenci statutární a efektivní sazby korporátní daně mají významný vliv odpisy*“ budu po provedení následující analýzy moct vyvrátit nebo potvrdit.

V **Belgii** nedošlo během sledovaného období ke změně v odepisování, ale změnila se sazba EMTR od roku 2006 a také v sazbě EATR proběhly změny v roce 2006 a 2008. I když nedocházelo ke změně v odepisování můžou se změny v efektivních sazbách považovat za pozitivní, jelikož obě tyto sazby se ve sledovaném období snížily.

**Francie** neprováděla žádné změny v odepisování ani se nezměnila sazba EMTR, pozitivní se změnila sazba EATR a to od roku 2005, kdy se snížila. V **Itálii** se nezměnilo odepisování ani ukazatel EATR, ale od roku 2006 se sazba EMTR snížila. **Lucembursko** stejně jako Francie neprovedlo žádné změny v odpisech a sazbě EMTR zůstala neměnná, ale od roku 2006 se snížila sazba EATR. **Německo** během sledovaného období neměnilo odepisování dlouhodobého majetku, ale změnila se sazba EMTR, i EATR. Sazba EMTR se snížila v Německu od roku 2005 a sazba EATR se snížila až v roce 2008.

**Nizozemí** provádělo změnu v odepisování i efektivních sazbách. Změna v odepisování byla provedena od roku 2007, kdy došlo k prodloužení doby odepisování goodwillu, patentů a licencí. Změnu v odpisech lze tedy považovat za negativní. Změna v sazbě EMTR a EATR je ale pozitivní, protože došlo ke snížení těchto sazeb.

V **Dánsku** dochází ve sledovaném období ke zhoršení podmínek odepisování majetku od roku 2008, kdy byla snížena výše sazby pro odepisování budov. V odepisování tedy došlo ke zhoršení, ale u efektivních sazeb daní došlo ke zlepšení, jelikož se sazba EMTR snížila od roku 2007 a sazba EATR se snížila v letech 2005 a 2008.

**Velká Británie** provedla změnu v odepisování majetku, ale změny v sazbách EATR a EMTR nebyly zaznamenány. **Irsko** během sledovaného období mělo neměnné odepisování i efektivní daňové sazby. V **Řecku** neproběhly žádné změny v odepisování. Sazba EMTR byla rozkolísaná, docházelo k jejímu snížení v letech 2005 a 2007 a ke zvýšení v roce 2006. Sazba EATR v Řecku se snížila několikrát a to v letech 2005, 2006 a 2007. **Španělsko** neprovedlo žádnou změnu v odepisování majetku, ale sazba EMTR se snížila v roce 2006 a v roce 2007 došlo také ke snížení sazby EATR. **Portugalsko** provedlo v roce 2006 změnu v odepisování majetku. Změnu lze označit za pozitivní, protože došlo ke zvýšení odpisové sazby u počítačů a kompresorů. Sazba EATR a EMTR byla neměnná.

**Švédsko** během sledovaného období mělo neměnné efektivní daňové sazby i odepisování. Změny v sazbách EATR a EMTR nastaly v **Rakousku** v roce 2005 a v roce 2008 se změnila jen sazba EATR. Odepisování majetku zůstává neměnné. Ve **Finsku** byla sazba EMTR rozkolísaná, v letech 2005 a 2007 se snížila, ale v roce 2008 se zvýšila. Sazba EATR se snížila od roku 2005 a v odepisování majetku nebyly provedeny žádné změny.

Na **Kypru** se snížila sazba EATR od roku 2005. V odepisování a sazbě EMTR nedošlo ke změnám. Změna EMTR v **Estonsku** během sledovaného období nenastala, u sazby EATR docházelo k jejímu kolísání. Ve **Slovinsku** se zhoršilo odepisování od roku 2007, kdy byly zvýšeny odpisové sazby na daný dlouhodobý majetek. Sazba EMTR zůstala na stejné úrovni od roku 2008, ale sazba EATR se v roce 2006 a následující rok tj. rok 2007 snížila. V **Maďarsku** docházelo jen ke změně v sazbě EATR, která byla v roce 2005 snížena a v roce 2007 zvýšena. **Lotyšsko** neprovádělo žádnou změnu ve sledovaných ukazatelích. V **Litvě** se změnilo odepisování i sazba EATR, která se v roce 2006 zvýšila a následně v roce 2007

se snížila. Na **Maltě** se neměnil během sledovaného období ani jeden ukazatel. V **Polsku** došlo jen ke změně v odepisování, změna je pozitivní od roku 2007, protože došlo ke zkrácení doby odepisování nákladů na dokončení výzkumu a vývoje. Změnu v odepisování má **Slovensko** od roku 2010, žádná změna nebyla provedena v sazbě EMTR, ale sazba EATR se snížila v letech 2005 a 2006. V **České republice** dochází od roku 2008 ke zhoršení odepisování automobilů, ale sazby EATR i EMTR jsou neměnné. V **Rumunsku** a **Bulharsku** nebyla provedena žádná změna ve sledovaných ukazatelích. Všechny tři ukazatele znázorním pro lepší přehlednost do tab. č. 5.3.

**Tab. č. 5.3: Změny odpisů a efektivní daňové sazby**

Stát	Změna odpisů	Změna EMTR	Změna EATR
Belgie	X	snížení od r. 2006	snížení v r. 2006,2008
Francie	X	X	snížení od r. 2005
Itálie	X	snížení od r. 2006	X
Lucembursko	X	X	snížení od r. 2006
Německo	X	snížení od r. 2005	snížení od r. 2008
Nizozemí	změna od r. 2007	snížení v r. 2005, 2006	snížení v r. 2005, 2008
Dánsko	změna od r. 2008	snížení od r. 2007	snížení v r. 2005, 2008
Velká Británie	změna v r. 2008, 2009	X	X
Irsko	X	X	X
Řecko	X	kolísání <sup>20</sup>	snížení v r. 2005, 2006, 2007
Španělsko	X	snížení od r. 2006	snížení od r. 2007
Portugalsko	změna od r. 2006	X	X
Švédsko	X	X	X
Rakousko	X	snížení od r. 2005	snížení v r. 2005, 2008
Finsko	X	kolísání <sup>21</sup>	snížení od r. 2005
Kypr	X	X	snížení od r. 2005
Estonsko	nepoužívá	X	kolísání <sup>22</sup>
Slovinsko	změna od r. 2007	X	kolísání <sup>23</sup>
Maďarsko	X	X	kolísání <sup>24</sup>
Lotyšsko	X	X	X
Litva	změna od r. 2008	X	kolísání <sup>25</sup>
Malta	X	X	X
Polsko	změna od r. 2007	X	X
Slovensko	změna od r. 2010	X	snížení v r. 2005,2006
Česká republika	změna od r. 2008	X	X
Rumunsko	X	X	X
Bulharsko	X	X	X

Zdroj: vlastní zpracování

<sup>20</sup> Sazba EMTR v Řecku byla v roce 2005 snížena, v roce 2006 zvýšena a v roce 2007 opět snížena.

<sup>21</sup> Stejně jako v Řecku sazba EMTR ve Finsku kolísala. V roce 2005 byla snížena v roce 2007 zvýšena a v roce 2008 snížena.

<sup>22</sup> Sazba EATR v Estonsku byla v roce 2005 a 2006 snížena a od roku 2008 zvýšena.

<sup>23</sup> Sazba EATR na Slovinsku byla v roce 2006 zvýšena a v roce 2007 snížena.

<sup>24</sup> V Maďarsku byla sazba EATR snížena v roce 2005 a v roce 2007 byla zvýšena.

<sup>25</sup> EATR v Litvě bylo zvýšeno v roce 2006 a následně v roce 2007 sníženo.

Dle předchozí analýzy lze konstatovat, že odepisování nemá vliv na změnu sazby EATR ani EMTR. Irsko, Švédsko, Lotyšsko, Malta, Rumunsko a Bulharsko jsou státy, u kterých nedocházelo ve sledovaném období k žádné změně v daných ukazatelích. Nelze tedy jasně říci, zda je v těchto státech nějaká závislost odpisů a efektivních daňových sazeb.

Ke změně v odepisování majetku nedošlo ve státech Belgie, Německo, Řecko, Španělsko, Rakousko a Finsko, ale změna EATR i EMTR byla provedena. Vliv změny odpisů tedy neprovádí změnu v efektivních sazbách.

U členských států mezi které se řadí Francie, Lucembursko, Kypr, Maďarsko a Itálie lze vysledovat neměnnou odpisovou politiku i sazbu EMTR. Ke změně dochází jen u sazby EATR.

Dánsko a Nizozemí jsou jediné členské země, u kterých docházelo ke změnám u všech ukazatelů. Souvislost se změnou odpisů a efektivních daňových sazeb však nelze vysledovat, jelikož v období, kdy došlo ke změně efektivní sazby nedošlo ke změnám v odpisech a naopak.

Efektivní daňové sazby zůstaly u Velké Británie, Portugalska, Polska i České republiky neměnné, ale jejich odpisy byly určitým způsobem změněny. Opět nelze říci, že změna v odpisech zapříčiní změnu v efektivních daňových sazbách.

Změna odpisové politiky a také změna sazby EATR byla provedena v Litvě, ve Slovinsku a na Slovensku. Sazba EMTR byla neměnná.

Jelikož Estonsko nepoužívá odepisování majetku, nelze zde vysledovat závislost mezi změnou odpisů a změnou efektivních sazeb. Ve sledovaném období docházelo v Estonsku pouze ke změnám v sazbě EATR.

## 6. ZÁVĚR

V diplomové práci jsem se zabývala odpisovými politikami členských zemí Evropské unie. Hlavním cílem práce bylo kvalifikovat závislost mezi změnou v odpisové politice a změnou v efektivních daňových sazbách.

V první části práce jsem charakterizovala korporátní daň (v ČR daň z příjmů právnických osob). Korporátní daň je ukládána sazbou daně ze základu daně. Sazbu daně lze rozdělit na efektivní a nominální. Rozdíl je dán především v možnosti mezinárodního srovnávání daňových systémů. Sazba daně nominální zahrnuje různé nominální daňové úlevy i účinky přírážek, nebo slev včetně daňových sazeb týkajících se lokálních daní. Zatímco efektivní daňová sazba se využívá na vládní úrovni a umožňuje mezinárodní srovnání. Dle metody dopředného mikropohledu, kterou se zabývali Devereux a Griffith, se sazba daně efektivní dělí na efektivní marginální a efektivní průměrnou daňovou sazbu. Ukazatel EATR (efektivní průměrná daňová sazba) se nevztahuje k daňovému zatížení investora, ale týká se investice. EATR tedy označuje průměrnou efektivní úroveň zdanění investice při jejich různých úrovních ziskovosti. Ukazatel EMTR (efektivní marginální daňová sazba) vyjadřuje atraktivitu země pro investora. Je ohodnocen stupnicí od 0 do 1.

Druhá část diplomové práce se věnuje vymezení odpisů. V zásadě existují dvě metody odepisování majetku – degresivní a lineární. Odepisovat lze dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který musí splňovat určitá kritéria, např. v ČR pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku musí být vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti majetku delší než jeden rok. V závěru kapitoly se zabývám analýzou odpisové politiky ČR. Analýzu provádím za léta 2004 – 2010, tedy od doby, kdy se ČR stala členem Evropské unie. Na základě analýzy lze konstatovat, že odpisová politika v ČR je relativně stabilní. Byla provedena pouze jedna změna v odepisování majetku – majetek zařazený do podskupiny 1a (automobily) byl od roku 2008 přesunut do skupiny 2. Doba odepisování majetku se zvýšila o 1 rok, změnu skupiny pro automobily tedy považuji za negativní.

V třetí části diplomové práce charakterizuji odpisovou politiku všech členských států Evropské unie s výjimkou Estonska, které odepisování majetku nepoužívá. V období let 2004 – 2010 docházelo k relativně malým změnám v odpisech, nebo se dokonce odpisová politika během sledované doby nezměnila. Většina států EU používá obě metody odepisování

majetku, tj. lineární i degresivní. Výjimku tvoří Irsko, Rakousko, Kypr, Slovinsko, Maďarsko, Malta a Bulharsko, které nepoužívají degresivní metodu odepisování. Lineární metodu odepisování používají všechny členské státy, proto jsem se v práci zabývala touto metodou.

V poslední části práce jsem se zabývala srovnáním odpisové politiky členských zemí EU a také jsem u jednotlivých zemí charakterizovala ukazatelé EATR a EMTR.

Na začátku práce jsem si zvolila hypotézu „*na diferenci statutární a efektivní sazby korporátní daně mají významný vliv odpisy*“. Analýzu odpisové politiky a efektivních korporátních daňových sazeb jsem provedla v třetí části práce a nenašla jsem zde žádnou souvislost mezi změnou odpisové politiky a ukazateli EATR a EMTR. Pokud došlo v některé členské zemi EU ke změně v odepisování, tak se tato změna neprojevila ve změně EATR a EMTR, nebo se změnil jeden či oba z daných ukazatelů, ale ne ve stejném roce jako provedená změna v odepisování. U členských zemí Irsko, Švédsko, Lotyšsko, Malta, Rumunsko a Bulharsko nebyla provedena žádná změna v definovaných ukazatelích, proto nelze jednoznačně závislost určit. Nastala také situace, kdy odpisová politika zůstala neměnná, ale ukazatelé EMTR a EATR se změnily. Stanovená hypotéza tedy byla falsifikována. **Cílem mé diplomové práce bylo kvalifikovat závislost mezi změnou v odpisové politice a změnou v efektivních daňových sazbách.** Jelikož hypotéza, která měla napomoci k cíli byla falsifikována, je tedy také nepotvrzen cíl práce. Závislost mezi změnou v odpisové politice a efektivních daňových sazbách nelze jednoznačně potvrdit.

Návaznost provedených změn v odpisech nelze také vysledovat ve změnách statutárních sazeb daní, jelikož intenzita změny statutárních daňových sazeb byla ve sledovaném období vyšší. Rozdíly mezi statutární korporátní sazbou daně a efektivními korporátními sazbami daní jsou tedy způsobeny jinými vlivy než změnou v odpisové politice zemí EU.

## Seznam použité literatury

BLECHOVÁ, B. Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací. In: *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí*. Sborník z Konference VŠE. Praha: Oeconomie, 2008. ISBN 97880-245-1378-2.

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.) *European Tax Handbook 2010*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD, 2010. 930 s. ISBN 978-90-8722-076-1.

HALÁSEK, D.; Zezulová, L. *Veřejná politika*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2004. 115 s. ISBN 80-248-0711-4

JANHUBA, M. *Základy teorie účetnictví*. 2. upr. vyd. Praha: Oeconomie, 2007. 195 s. ISBN 978-80-245-1268-6.

JACKSON, P.; BROWN, C. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2003. 733 s. ISBN 80-86432-09-2.

KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2004*. 1. vyd. Amsterdam: IBDF, 2004. 760 s.  
(CD-ROM)

KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2005*. 1. vyd. Amsterdam: IBDF, 2005. 764 s.  
(CD-ROM)

KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2006*. 1. vyd. Amsterdam: IBDF, 2006. 780 s. ISBN 978-90-76078-93-9.

KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2007*. 1. vyd. Amsterdam: IBDF, 2007. 844 s. ISBN 978-90-8722-015-0.

KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2008*. 1. vyd. Amsterdam: IBDF, 2008. 862 s. ISBN 978-90-8722-031-0.

KESTI, J. (Ed.) *European Tax Handbook 2009*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD, 2009. 892 s. ISBN 978-90-8722-076-1.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 226 s. ISBN 80-902752-2-2.

KUBÁTOVÁ, K.; VÍTEK, L. *Daňová politika: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: Codex Bohemia, 1997. 259 s. ISBN 80-85963-23-X.

MUSGRAVE, R.; MUSGRAVEOVÁ P. *Veřejné finance v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.

SØRENSEN, P. *Measuring the Tax Burden on Capital and Labor*. 1. vyd. Cambridge: MIT Press, 2004. 358 s. ISBN 0-262-19503-8.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví pro střední školy a pro veřejnost*. 5. vyd. Znojmo, 2005. 189 s.

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

ŠVARCOVÁ, J. *Ekonomie – stručný přehled, 2003/2004*. Zlín: CEED, 2003. ISBN 80-902552-8-0.

## **ELEKTRONICKÉ ZDROJE**

BUSINESS CENTER, Zákon. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů [cit. 30. listopadu 2010]. Dostupné na World Wide Web:  
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>



EC, Europa. Taxation customs. [cit. 21. ledna 2011]. Dostupné na World Wide Web:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm)

EUROPA, Portál Evropské unie. O Evropské unii [cit. 25. února 2011]. Dostupné na World Wide Web: [http://europa.eu/abc/history/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/history/index_cs.htm)

EUROPA, Portál Evropské unie. O Evropské unii [cit. 25. února 2011]. Dostupné na World Wide Web: [http://europa.eu/abc/history/index\\_cs.htm](http://europa.eu/abc/history/index_cs.htm)

IFS, Institute for Fiscal Studies. Publications. [cit. 21. ledna 2011]. Dostupné na World Wide Web: <http://www.ifs.org.uk/publications/3210>

KURZY.CZ, finanční portál pro odborníky i laiky. Zákon o daních z příjmů č. 585/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů. [cit. 2. prosince 2010]. Dostupné na World Wide Web:  
<http://zakony.kurzy.cz/586-1992-zakon-o-danich-z-prijmu/>

OECD, OECD. Data OECD. [cit. 21. ledna 2011]. Dostupné na World Wide Web:  
<http://www.oecd.org/dataoecd/26/51/33717596.xls>

OTA Papers 64, A History of Federal Tax Depreciation Policy. A History of Federal Tax Depreciation Policy. [cit. 14. prosince 2010]. Dostupné na World Wide Web:  
<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/ota64.pdf>

## Seznam zkratek

BGN	bulharská leva
DKK	dánská koruna
EATR	efektivní marginální sazba korporátní daně
EMTR	efektivní průměrná sazba korporátní daně
EUR	euro
HUF	maďarský forint
LTL	litevský litas
LVT	lotyšský lat
MTL	maltská lira
RON	rumunský nový lei
SEK	švédská koruna
SKK	slovenská koruna

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byl(a) jsem seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové (bakalářské) práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové (bakalářské) práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové (bakalářské) práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou (bakalářskou) práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 29. dubna 2011

.....  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Markova 15/2929, 700 30 OSTRAVA - ZÁBŘEH